

Министерство образования Республики Беларусь
УО «Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины»

Экономический факультет
Кафедра бухгалтерского учета, контроля и АХД

Тексты лекций
по курсу «Бухгалтерский учет и анализ» (52 часа)
для специальности «Экономика и управление»

Автор-составитель: ассистент Бова И.А.

Гомель 2016

Тема 1: Сущность бухгалтерского учета и его роль в системе управления

1. Основные функции и задачи бухгалтерского учета
2. Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета
3. Организация бухгалтерского учета на предприятии. Понятие учетной политики
4. Бухгалтерский баланс, его строение и содержание
5. Виды балансов. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций
6. Понятие о счетах бухгалтерского учета. Метод двойной записи.
7. План счетов бухгалтерского учета
8. Бухгалтерские документы и документооборот
9. Инвентаризация имущества и обязательств организации
10. Учетные регистры

Вопрос 1

Бухгалтерский учет — это учет хозяйственной деятельности предприятия, организации, учреждения во всем ее многообразии, в процессе которого фиксируется и накапливается всесторонняя информация о состоянии и движении имущества организации, источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности. *Во-первых*, он является документально обоснованным учетом. *Во-вторых*, это сплошной учет в смысле охвата хозяйственной деятельности организации и непрерывный во времени. *В-третьих*, он использует присущие только ему способы отражения и контроля хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерский учет является основной функцией управления, так как в системе бухгалтерского учета отражается фактическая информация по каждому виду имущества, материальных, трудовых и денежных ресурсов, что позволяет осуществлять управление эффективностью производственной и хозяйственно-финансовой деятельности организаций.

Наряду с управленческой значительная роль отводится контрольной функции бухгалтерского учета. На каждом предприятии учет должен обеспечивать действенный контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предотвращать непроизводительные расходы и потери.

Кроме этого, бухгалтерский учет является основным поставщиком информации для внешних и внутренних пользователей.

К бухгалтерской информации на современном этапе предъявляются высокие требования. Она должна быть объективной, достоверной, своевременной и оперативной, качественной, эффективной, удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей, т.е. содержать минимальное

число показателей, удовлетворяя при этом максимальное количество пользователей на разных уровнях управления. Кроме того, бухгалтерская информация должна формироваться с наименьшими затратами труда и времени.

В условиях рыночной экономики основными **задачами бухгалтерского учета и отчетности являются:**

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

- обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Вопрос 2

Объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные средства организации (активы), источники их формирования (пассивы) и хозяйственные процессы, вызывающие изменение хозяйственных средств и источников их формирования.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность во всем ее многообразии.

Объекты бухгалтерского учета, составляющие имущество организации и источники его образования, можно классифицировать по различным признакам.

По роли в процессе производства хозяйственные средства делят на:

- 1) **долгосрочные активы** и
- 2) **краткосрочные активы.**

К долгосрочным активам относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения в долгосрочные активы, долгосрочные финансовые вложения и отложенные налоговые активы.

К краткосрочным активам относятся сырье, материалы и другие аналогичные активы, готовая продукция, предназначенная для реализации, отгруженная покупателю готовая продукция, краткосрочная дебиторская задолженность и краткосрочные финансовые вложения, а также денежные средства и их эквиваленты.

В отличие от долгосрочных активов краткосрочные активы участвуют только в одном кругообороте имущества организации.

По принадлежности источники образования средств делят на две группы:

- 1) **источники собственных средств** и

2) *источники заемных средств.*

К **источникам собственных средств** относятся: уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, целевое финансирование и прибыль.

К **источникам заемных средств** относятся: кредиты банка и займы, кредиторская задолженность организации поставщикам, персоналу организации по оплате труда, бюджету по налогам и сборам и другим кредиторам.

Метод бухгалтерского учета – совокупность способов и приемов, с помощью которых постигаются объекты бухгалтерского учета, т. е. совокупность элементов метода бухгалтерского учета. На рис. 1. представлены элементы метода бухгалтерского учета.

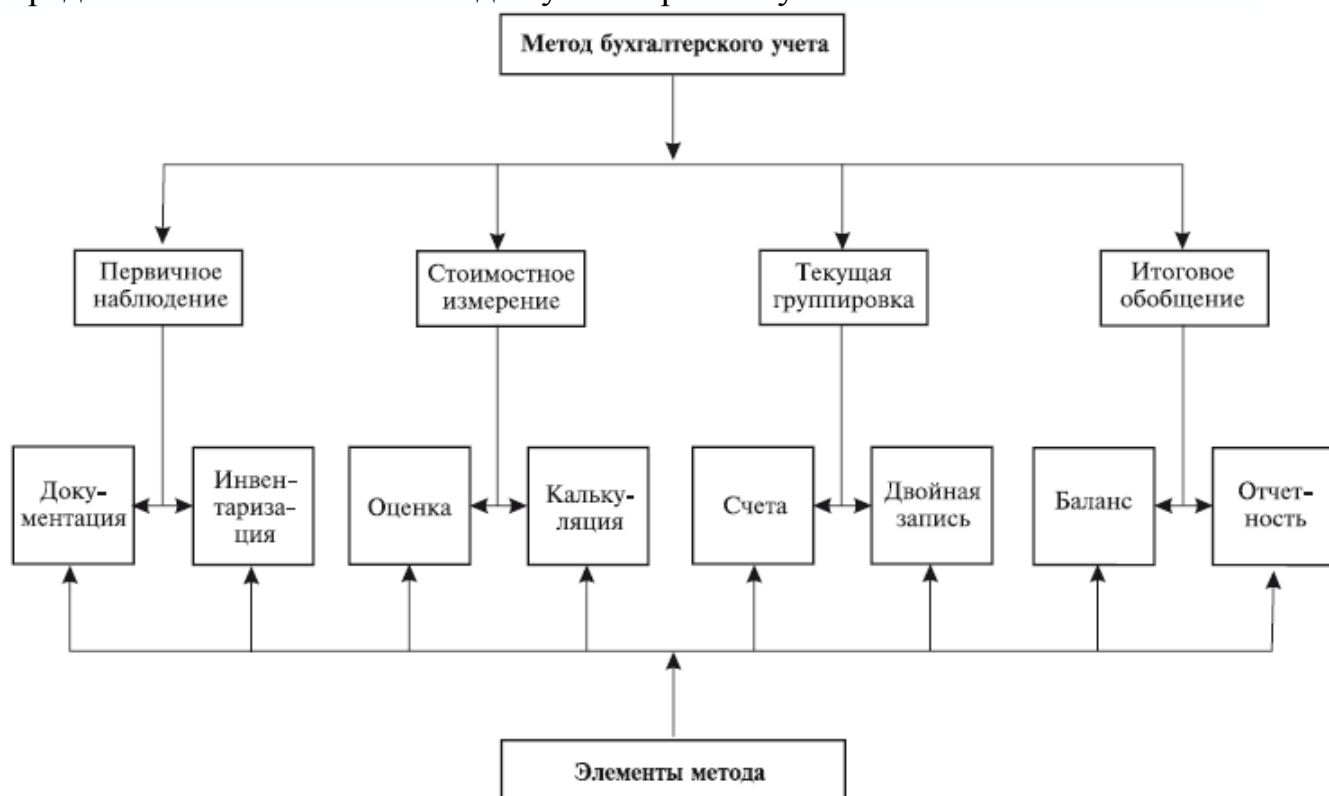


Рис. 1. Элементы метода бухгалтерского учета

Вопрос 3

Общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, составления отчетности регламентируется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь осуществляется Министерством финансов.

Министерства и другие органы отраслевого управления с учетом специфики деятельности подведомственных им организаций, на основе действующего законодательства разрабатывают и согласовывают с Министерством финансов, другими государственными органами различные нормативные документы (инструкции, положения и т. д.), регламентирующие

особенности организации бухгалтерского учета в отдельных отраслях национальной экономики.

Как правило, ведение бухучета в организации выполняет функционально обособленная бухгалтерская служба — бухгалтерия, которой руководит главный бухгалтер.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации в соответствии с ее учредительными документами и подчиняется непосредственно руководителю организации.

Численность работников бухгалтерии определяется исходя из объема бухгалтерской работы. Основным объемный показатель при оценке нагрузки на бухгалтерию — объем учетно-отчетного документооборота. Он зависит от масштаба, отраслевых, рыночных и других особенностей деятельности организации.

В соответствии с отдельными функциями в бухгалтерии могут быть выделены подразделения (группы, секторы, отделы). Обычно выделяются: материальная группа, расчетная (по зарплате) группа, финансовая группа, группа учета основных средств, группа реализации продукции и т. д.

В соответствии с законодательством РБ руководитель организации вправе в зависимости от объема учетной работы:

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично.

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации.

Под **учетной политикой** организации в соотв. с Инструкцией по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению сроком на 1 год соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Вопрос 4

Бухгалтерский баланс является заключительным элементом метода бухгалтерского учета и одной из важнейших форм бухгалтерской отчетности, позволяющим в обобщенном стоимостном виде представить данные о предмете учета — средствах (активах) организации, находящихся в ее распоряжении, и источниках их образования (пассивах) на определенную дату. Как правило, датой составления баланса является 1-е число каждого месяца.

По своему строению баланс представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой называется *актив*, а правая — *пассив*. В активе отражаются средства организации по видам и размещению, а в пассиве — по источникам образования. Итог актива баланса должен быть равен итогу пассива баланса.

Наименование отдельных видов средств и их источников называется *статьями баланса*. Для более удобного использования информации в управлении отдельные взаимосвязанные статьи баланса объединены в разделы.

Статьи актива сгруппированы в два раздела, а статьи пассива — в три раздела:

АКТИВ

- I. Долгосрочные активы,
- II. Краткосрочные активы,

ПАССИВ

- III. Собственный капитал,
- IV. Долгосрочные обязательства,
- V. Краткосрочные обязательства.

Содержание, структура и методика заполнения бухгалтерского баланса регламентируется *Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности»*.

Вопрос 5

В мировой практике известны бухгалтерские *балансы, построенные по принципу возрастающей или убывающей ликвидности статей.*

По форме построения различают баланс «брутто» и баланс «нетто». В *балансе «брутто»* суммы регулирующих статей включаются в итог баланса, в *балансе «нетто»* суммы регулирующих статей исключаются (вычитаются) из итога баланса.

Различают вступительный и заключительный баланс. *Вступительный баланс* содержит информацию о состоянии имущества и обязательств предприятия на начало отчетного периода. *Заключительный баланс* включает вступительный баланс, а также информацию о состоянии имущества и обязательств предприятия на конец отчетного периода.

Существует классификация балансов и по другим признакам. По времени составления различают *периодические и годовые балансы*. Периодические балансы составляются по итогам месяца или квартала. Годовой баланс составляется по итогам года.

Хозяйственная деятельность каждой организации вызывает необходимость совершать различные операции. Хозяйственные операции отражают изменения в составе, размещении средств либо в увеличении или уменьшении источников средств. Каждая операция затрагивает две статьи баланса и приводит к изменению их суммы в одинаковом размере. Поэтому равенство между общей суммой хозяйственных средств и общей суммой их источников в балансе сохраняется. Посредством хозяйственных операций происходит *четыре типа балансовых изменений.*

Первый тип хозяйственных операций характеризуется изменением только в активе баланса: одна статья увеличивается, другая уменьшается на одну и ту же сумму хозяйственной операции. Происходит изменение состава хозяйственных средств (актива), но общая сумма их остается неизменной. Итог баланса также не изменяется.

Второй тип хозяйственных операций характеризует изменения только в пассиве баланса, отражающем источники средств. В результате хозяйственной операции одна статья пассива уменьшается, другая — увеличивается. Итог баланса при этом не изменяется.

Третий тип хозяйственных операций характеризуется одновременным изменением на равную сумму статей актива и пассива. Увеличение хозяйственных средств по статье актива вызывает увеличение их источников по статье пассива баланса. Итог актива и пассива баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Четвертый тип хозяйственной операции характеризуется уменьшением актива и пассива на одну и те же сумму. Итог актива и пассива баланса уменьшается на сумму хозяйственной операции.

Вопрос 6

Баланс отражает наличие средств и источников их образования организации только на определенную дату. Организациям необходимо знать наличие средств и их источников в движении (поступление, выбытие, остаток на начало и конец отчетного периода) причем как в денежном, так и в натуральном выражении.

Средством для ведения текущего учета служит **система бухгалтерских счетов**. На счетах фиксируется наличие средств или источников на определенную дату, и отражаются операции по их движению на основе бухгалтерских документов.

На каждый вид активов (средств) и его источников (пассивов) открывается отдельный счет.

Счет №50 «Касса»	
Дебет	Кредит

Рисунок 1— Простейшее представление бухгалтерского счета

Графически счет представляет собой таблицу двухсторонней формы, левая сторона которой называется дебет, а правая — кредит. Сверху пишется название или шифр счета. В бухгалтерском обиходе такой простейший регистр называется «самолетиком».

Значение дебита и кредита зависит от того, какой это счет - активный или пассивный. **На активных счетах отражаются средства организации, на пассивных - источники.**

Активный		Пассивный	
Дт	счет	Дт	счет
Кт		Кт	
Увеличение, приход, поступление	Уменьшение расход, выбытие	Уменьшение	Увеличение

Рисунок 2 – Схема записей на счетах бухгалтерского учета

На активных счетах по дебиту отражается увеличение, приход, поступление, по кредиту – уменьшение, расход, выбытие. На пассивных счетах наоборот – по кредиту отражается увеличение, по дебиту – уменьшение.

Операции на счете регистрируются в течение определенного отчетного периода (обычно месяца). Остаток по счету на начало месяца и на конец месяца называется **сальдо**. Сальдо счета на начало текущего месяца записывается равным конечному сальдо за прошлый месяц. Сумма операций по счету, производимые в течение месяца, называются **оборотами** счета.

Сумма операций по дебиту счета называется дебитовым оборотом, сумма операций по кредиту счета – кредитовым оборотом.

На активных счетах сальдо отражается по дебиту, на пассивных по кредиту.

Активный счет	
Дебет	Кредит
Сальдо	
Остаток актива на начало периода (СДн)	
Обороты по дебету	Обороты по кредиту
Записи, отражающие увеличение актива	Записи, отражающие уменьшение актива
Итого обороты по дебету (ОД)	Итого обороты по кредиту (ОК)
Сальдо	
Остаток актива на конец периода (СДк)	

Рисунок 3— Схема активного счета

Сальдо на конец периода по активному счету выводится в следующем порядке (обозначения соответствуют схеме):

$$СДк = СДн + ОД - ОК. \quad (1)$$

Пассивный счет	
Дебет	Кредит
	Сальдо
	Остаток пассива на начало периода (СКн)
Обороты по дебету	Обороты по кредиту
Записи, отражающие уменьшение пассива	Записи, отражающие увеличение пассива
Итого обороты по дебету (ОД)	Итого обороты по кредиту (ОК)
	Сальдо
	Остаток пассива на конец периода (СКк)

Рисунок 4 — Схема пассивного счета

И сальдо по пассивному счету выводится следующим образом:

$$СКк = СКн + ОК - ОД. \quad (2)$$

Кроме активных и пассивных счетов существуют еще активно-пассивные счета. Такие счета предназначены для учета расчетов с дебиторами и кредиторами, а также для учета доходов и расходов и финансовых результатов деятельности организации. На активно-пассивных счетах

расчетов сальдо может быть одновременно по дебиту и кредиту. Такое сальдо называется развернутым.

Каждая хозяйственная операция отражается в учете дважды: по дебету одного бухгалтерского счета и по кредиту другого.

Взаимосвязь счетов при отражении операции на них методом двойной записи («Дебет одного счета — Кредит другого счета») называется **корреспонденцией бухгалтерских счетов**.

Использование двойной записи имеет большое контрольное значение, так как требует обязательной сбалансированности (равенства) итогов записей на счетах. Какие бы операции не совершались, если соблюдается принцип двойной записи, сумма дебетовых оборотов равна сумме кредитовых оборотов соответственно в начальных сальдо, в оборотах, в конечных сальдо всех используемых для учета счетов. Нарушение этого тождества свидетельствует об ошибке, допущенной в записях или подсчетах.

Указание корреспондирующих счетов и суммы операции **называется бухгалтерской проводкой** (счетной формулой, бухгалтерской записью). Различают простые и сложные бухгалтерские проводки. **В простой бухгалтерской проводке** затрагиваются только два счета, а на одном из которых сумма отражается по дебиту, а на втором по кредиту. **В сложной бухгалтерской проводке** дебет одного счета может быть связан с кредитами нескольких счетов и кредит одного счета – дебитами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту различных счетов должны быть равны.

По характеру формирования информации об объектах бухгалтерского учета счета делятся на синтетические и аналитические.

Счета, на которых осуществляется учет средств, источников их формирования и хозяйственных процессов только в обобщенном виде, без дополнительной детализации по составным частям называются **синтетическими**. Запись хозяйственных операций на таких счетах называется синтетическим учетом.

Счета, на которых детализируется информация, обобщенная на синтетических счетах, называются **аналитическими**, а процесс отражения на них информации об учитываемых объектах аналитическим учетом.

Для получения дополнительных показателей аналитические счета объединяются в промежуточные счета, которые называются **субсчетами**.

Синтетические счета называются **счетами первого порядка** (главными счетами или балансовыми счетами). Субсчета называются **счетами второго порядка**, аналитические счета – именуются **счетами третьего порядка**.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует тесная взаимосвязь, которая выражается в следующем: *сумма начальных остатков по аналитическим счетам должна быть равна начальному остатку синтетического счета, в развитие которого открыты аналитические счета; сумма дебетовых оборотов по аналитическим счетам должна быть равна дебетовому обороту синтетического счета, в развитие которого они ведутся; сумма кредитовых оборотов по аналитическим счетам должна*

быть равна кредитовому обороту синтетического счета, в развитие которого они ведутся; сумма конечных остатков по аналитическим счетам должна быть равна конечному остатку синтетического счета, в развитие которого ведутся аналитические счета. Это правило называется тождеством аналитического и синтетического учета, оно имеет большое контрольное значение.

После сведения данных аналитического учета приступают к проверке правильности записей на всех синтетических счетах. Для этого **составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета за отчетный месяц (период)**. В ведомости записывают наименование всех счетов, начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты, конечное сальдо. По всем этим показателям подсчитывают итоги.

В результате в ведомости должны получиться три пары одинаковых итогов (три пары равенства): *равенство итогов начальных остатков; равенство итогов оборотов; равенство итогов конечных остатков.*

Вопрос 7

Систематизированный перечень счетов, используемых для ведения бухгалтерского учета, называется **План счетов**.

Бухгалтерский учет во всех организациях Республики Беларусь независимо от формы собственности и отраслевой принадлежности (кроме банков и бюджетных организаций) должен вестись на основе *Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению*, утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

Для банков и бюджетных организаций применяются другие планы счетов.

В Типовом плане каждый счет имеет название и код. Коды синтетических счетов в Типовом плане содержат два знака, коды забалансовых счетов — три.

В инструкции по применению Типового плана счетов раскрывается экономическое содержание и назначение каждого счета, дается описание его структуры: что должно отражаться по дебету и кредиту счетов, какой должен быть остаток и значение этого остатка, а также приводится перечень типовых корреспонденций с другими синтетическими счетами.

Счета в Типовом плане сгруппированы **по восьми разделам** в соответствии с экономической сущностью учитываемых на них объектов.

В Типовом плане счетов также приведен перечень забалансовых счетов, дана их краткая характеристика, и определен порядок применения каждого забалансового счета.

На основе Типового плана счетов организация должна разработать и утвердить приказом по учетной политике **рабочий план счетов**.

Вся совокупность счетов, применяемых в бухгалтерском учете, **по отношению к балансу** делится на две группы:

- балансовые счета;

- забалансовые счета.

Балансовые счета используются для записи информации о фактически совершенных хозяйственных операциях, следствием которых явились изменения в составе средств, обязательств, собственного капитала организации. Учет на балансовых счетах ведется методом двойной записи. Данные этих счетов являются источником для составления баланса и другой бухгалтерской отчетности, они содержат основную информацию о финансовом положении организации.

Забалансовые счета используются для записи операций, которые не изменяют структуру активов и обязательств организации. Учет на забалансовом счете ведется простой записью, без корреспонденции с другими счетами.

На забалансовых счетах учитывается:

- имущество, не принадлежащее организации, находящееся в ее временном владении или пользовании;
- информация для дополнительного контроля и справочных целей.

Вопрос 8

Документация — это один из элементов метода бухгалтерского учета. Она представляет собой способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения необходимых сведений о совершившихся хозяйственных явлениях, а также осуществления последующих записей в системе счетов бухгалтерского учета.

Документ (от лат. *documentum* — доказательство, свидетельство) представляет собой письменное распоряжение на совершение хозяйственной операции или письменное подтверждение действительного осуществления этой операции.

Выделяют следующие основные признаки классификации документов:

1 По назначению:

- распорядительные;
- оправдательные;
- документы бухгалтерского оформления;
- комбинированные.

2 По объему содержания информации:

- первичные и
- сводные.

3 По способу отражения операций:

- разовые и
- накопительные.

4 По месту составления:

- внешние;
- внутренние.

5 По количеству отраженных объектов (позиций):

- *однопозиционные и*
- *многопозиционные.*

Бухгалтерские документы должны содержать следующие **обязательные реквизиты:**

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции;
- личные подписи должностных лиц.

Путь движения документа от момента составления до сдачи в архив **называется документооборотом.**

Правила документооборота и технологии обработки учетной информации отражаются в составе принятой организацией учетной политики. Для рациональной организации документооборота в организации приказом руководителя должен быть утвержден график документооборота. Контроль за соблюдением исполнителями графика осуществляет главный бухгалтер организации.

Поступающие в организацию документы подлежат формальной, арифметической проверкам и проверке по существу.

Вопрос 9

Инвентаризация — это проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

В зависимости от полноты охвата активов и обязательств инвентаризации бывают **полные и частичные**. Полная инвентаризация охватывает все активы и обязательства организации и проводится один раз в год, перед составлением годового отчета на дату близкую к концу отчетного года. Частичная инвентаризация охватывает какой-либо один вид средств организации. Она должна проводиться систематически в течение года, так как обеспечивает сохранность активов организации, дисциплинирует материально-ответственных лиц, позволяет своевременно вскрыть нарушения, злоупотребления и факты хищения.

В зависимости от назначения и характера различают **плановые и внеплановые инвентаризации**. Плановые инвентаризации проводятся согласно плану-графику в заранее намеченные сроки. Внеплановые инвентаризации, как правило, невозможно предвидеть, а значит и заранее запланировать на контрольную дату. К ним относят инвентаризации, проводимые по распоряжению руководителя организации или вышестоящих органов.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень активов и обязательств,

проверяемых при каждой из них, и т.д.) определяются руководством организации.

Общий порядок проведения инвентаризации активов и обязательств состоит в следующем.

На основании приказа руководителя организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерии, другие специалисты.

До начала проверки фактического наличия активов и обязательств все приходные и расходные документы или отчеты о движении активов и обязательств должны быть сданы в бухгалтерию.

Фактическое наличие активов при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Сведения о фактическом наличии активов и финансовых обязательств записываются в **инвентаризационные описи или акты инвентаризации**, которые составляются не менее чем в двух экземплярах.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица.

По результатам инвентаризации составляются **сличительные ведомости**, в которых отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально-ответственных лиц.

Выявленные при инвентаризации **расхождения фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:**

- стоимость излишков активов при принятии их на бухгалтерский учет определяется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и относится на доходы по текущей деятельности;

- недостача активов и (или) их порча в пределах норм естественной убыли в соответствии с решением руководителя организации списывается на затраты по видам деятельности;

- недостача активов, произошедшая сверх норм естественной убыли, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и (или) их порчи в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на расходы по текущей деятельности.

- выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на расходы по текущей деятельности, либо за счет резерва по сомнительным долгам.

- выявленные при инвентаризации суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением

руководителя организации списываются в коммерческой организации на доходы по текущей деятельности.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

Вопрос 10

После проверки, таксировки и группировки первичных документов их данные должны быть зарегистрированы и отражены в синтетическом и аналитическом учете. Такая регистрация осуществляется в учетных регистрах.

Регистр бухгалтерского учета – это документ, предназначенный для систематизации и накопления учетной информации содержащейся в принятых к учету первичных документах, в денежном и (или) количественном выражении.

Регистры обычно представляют собой таблицы различной структуры.

Бухгалтерская практика выработала большое разнообразие учетных регистров. Их можно *классифицировать по ряду признаков*: 1) по внешнему виду; 2) по назначению (видам записей); 3) по степени обобщения информации; 4) по строению и форме графления и другим признакам.

1

По своему внешнему виду учетные регистры делятся на **книги, карточки и отдельные листки**. **Бухгалтерские книги** применяют для ведения записей из синтетического и аналитического учета. К ним относятся: Кассовая книга, Главная книга, книга Журнал-Главная и др.

Учетные регистры-карты. Примером могут быть карточки количественно-суммового учета материалов. Карточки не скрепляются между собой и хранятся в специальных ящиках. В зависимости от учитываемых объектов карточки аналитического учета разделяют на карточки количественно-суммового учета, предназначенные для учета товарно-материальных ценностей; карточки контокоррентной формы, предназначенные для учета расчетов; и многографные, предназначенные для учета затрат на производство. Кроме типовых форм карточек, в учетной практике применяют другие специальные формы, как например, карточки складского учета, инвентарные карточки и т.д. Собранные вместе карты составляют картотеку, которая разделяется по определенным признакам.

Учетные регистры-листы имеют стандартный формат, каждый из них предназначен для учета определенных операций и в зависимости от этого имеет специфический смысл. К таким листам принадлежат журналы-ордера, ведомости, разрабатываемые групповые таблицы и т.д. Они, как правило, систематизируют информацию, необходимую для контроля и экономического анализа.

2

По видам бухгалтерских записей учетные регистры делятся **на хронологические, систематические и смешанные (комбинированные)**.

Хронологическими называются регистры, назначением которых является регистрация операций в порядке хронологической последовательности их выполнения и оформления. Так, ведется Кассовая книга, Журнал регистрации операций.

Систематическими называются учетные регистры, в которых выполняется группировки однородных операций на синтетических и аналитических счетах.

Комбинированными называются регистры, в которых одновременно сочетаются хронологический и систематический записи. Такое построение имеет книга Журнал-Главная, в которой первая часть отображает журнал регистрации операций, а вторая - группировка операций на синтетических счетах.

3

По степени обобщения информации учетные регистры делятся на **регистры синтетического и аналитического учета и комбинированные**. Такое разделение обусловлено различиями и назначением синтетических и аналитических счетов, разной степенью обобщения учетных данных и их комбинирования.

Синтетические учетные регистры - это регистры, в которых учет ведут по синтетическим счетам: Главная книга, Журнал-ордер, Журнал-Главная.

Аналитические учетные регистры - это регистры, в которых учет ведется по аналитическим счетам. Данные подают в натуральных, трудовых и стоимостных измерителях. К таким регистрам относятся книги, карты.

В последнее время широкое распространение получили так называемые **комбинированные регистры** систематического учета, которые объединяют синтетические и аналитические записи. Применение комбинированных регистров позволяет оперативно получать хронологические и систематические данные или показатели синтетического и аналитического учета вместе, что сокращает учетную работу по регистрации и дает полное представление об осуществленных операциях. Примером комбинированного регистра может быть Журнал-ордер.

4

По строению учетные регистры **делятся на односторонние, двусторонние, многографные и шахматные**.

В односторонних учетных регистрах подают данные о хозяйственной операции, сумму которой записывают по дебету или по кредиту соответствующего счета.

В зависимости от содержания учитываемых операций односторонние регистры делят на контокоррентные, количественно-суммового и количественно-сортового учета. Примером таких регистров является Кассовая книга, карточки аналитического учета расчетов, Книга складского учета, карточки количественно-суммового учета материалов и т.п.

Двусторонние учетные регистры состоят из двух частей: в одной подают данные о дебетовых обороты на счете, а во второй - о кредитовые обороты на этом счете. Двустороннее строение регистров характерно для Главной книги.

Многографные учетные регистры - это регистры, в которых одна из граф (чаще дебетовая) разделена на несколько граф. К такому виду учетных регистров принадлежит Журнал-ордер, где отдельные графы используют для аналитического учета по счетам, суммы которых группируются по определенным показателям (например, расшифровка дебетовых оборотов, учет затрат по статьям калькуляции и др.).

Шахматные учетные регистры построены по принципу шахматной доски. Записи в таких регистрах делают в ячейке, что на пересечении столбца и строки. По такому принципу построены журналы-ордера.

Хозяйственные операции должны быть отражены в учетных регистрах в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

Ошибки, допущенные в учете, **могут быть исправлены** корректурным способом, способом дополнительной бухгалтерской проводки, способом «красное сторно».

Сущность **корректурного** способа сводится к тому, что обнаруженную в регистре неправильную запись зачеркивают тонкой чертой так, чтобы при необходимости ее можно было прочесть. Затем рядом или сверху делают правильную запись и оговорку «Исправлено», ставят дату, фамилию и подпись лица, внесшего исправление.

Этот способ может применяться и в первичных документах, но подписи на этом исправлении должны поставить все лица, его подписавшие.

Способ **дополнительной проводки (записи)** применяется тогда, когда бухгалтерская проводка составлена на сумму, меньшую, чем это следует из первичного документа. В таких случаях старую запись оставляют без изменения, а рядом на свободной строке (поле) дают дополнительную запись на недостающую сумму.

Исправление способом **«красное сторно»** производится тогда, когда была допущена ошибка в корреспонденции счетов, либо при подсчете итогов была указана сумма больше, чем требовалось. Для исправления ошибки неправильная бухгалтерская запись повторяется красными чернилами (берется в рамку или пишется со знаком «-»). Таким образом, неправильная запись аннулируется, а лишняя сумма вычитается. Суммы, записанные красным, вычитаются при подсчете итогов в регистре. После сторнирования неверной записи, на сумму операции составляется правильная запись обычным образом.

Тема 2: Учет денежных средств и расчетов

1. Учет кассовых операций
2. Учет движения денежных средств на расчетных счетах
3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками
4. Учет расчетов с подотчетными лицами

Вопрос 1

Общие правила хранения, использования и учета денежных средств в кассе устанавливаются Национальным Банком Республики Беларусь.

Для осуществления расчетов наличными денежными средствами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Прием наличных денежных средств кассами организаций производится по *приходным кассовым ордерам*, подписанным главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя организации. Выдача наличных денежных средств из касс организаций производится по *расходным кассовым ордерам* или надлежаще оформленным другим документам (платежным, расчетно-платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

К оформлению кассовых ордеров предъявляются особые требования. Не допускаются исправления. Исполненные кассовые документы гасятся специальными штампами («Получено» или «Оплачено»).

Все приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в специальном журнале.

Текущий учет денежных средств ведется кассиром в *кассовой книге*. В ней регистрируются остаток средств на начало дня, операции по приходу и расходу (за день), подводятся итоги поступления и выдачи и выводится остаток на конец дня.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Второй экземпляр – отрывной – служит отчетом кассира. К отчету прилагаются все приходные и расходные документы и в конце рабочего дня сдаются в бухгалтерию под расписку бухгалтера.

При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета отдельные листы кассовой книги ежедневно формируются в виде машинограмм: 1-й лист – вкладной лист кассовой книги, 2-й лист – отчет кассира.

Помимо повседневного отчета кассира в сроки, установленные администрацией, проводится ревизия кассы. Ревизия должна быть внезапной, и проводить ее следует не реже чем один раз в месяц. Приказом руководства создается инвентаризационная комиссия, в ходе ревизии полностью

проверяются все документы и все денежные средства. Результат оформляется актом.

Для обобщения информации о наличии и движении наличных денежных средств в кассе организации, а также денежных документов, находящихся в кассе организации (почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, оплаченных путевок в дома отдыха и санатории и т.п.), предназначен счет **50 «Касса»**.

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации.

По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Регистрами синтетического учета в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета являются журнал-ордер №1 и ведомость №1. Расходные кассовые операции отражаются в журнале-ордере №1, приходные — в ведомости №1. Каждая строка в этих регистрах соответствует одному кассовому отчету, независимо от периода, за который он составлен.

Вопрос 2

Организация может иметь несколько расчетных счетов одновременно. По своему усмотрению она выбирает банк для открытия счета. Организация может производить все виды операций с любого расчетного счета.

Порядок открытия расчетных и иных счетов, совершение и оформление операций устанавливаются Нацбанком Республики Беларусь.

Все операции по расчетным счетам осуществляются на основании письменных распоряжений владельца счета:

- внесение наличных сумм — на основании *объявления на взнос наличными*;
- получение наличными со счета — *денежного чека*;
- перечисления — *платежного поручения, расчетного чека, платежного требования-поручения*.

В безакцептном порядке банком могут списываться средства в оплату электроэнергии, теплоснабжения, водоснабжения и т. п. (расчеты в порядке плановых платежей). Также в безакцептном порядке производится списание по решению судебных и налоговых органов.

Основанием для записей в учетных регистрах служат *банковские выписки* — перечень всех совершенных операций по счету за период с прилагаемыми копиями платежных документов. Все записи в выписке по кредиту означают поступление на счет, по дебету — списание со счета.

Выявленные ошибки исправляются после согласования с банком, для чего установлен предельный срок — 10 дней со дня получения выписки.

Синтетический учет операций по расчетным счетам бухгалтерия организации ведет на активном счете **51 "Расчетные счета"**. Дебетовое сальдо счета 51 означает наличие средств на расчетном счете на начало

месяца, обороты по дебету — увеличение, т. е. поступление средств, а по кредиту — уменьшение, т. е. списание средств.

Кроме расчетных счетов организации могут иметь в банках и другие счета: **52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках"**.

Все эти счета активные. Учет операций по ним аналогичен учету операций по расчетным счетам.

Вопрос 3

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги или работы, а к подрядчикам – предприятия, проводящие строительные работы. Расчеты с ними осуществляются обычно после отгрузки материалов, товаров и т. д., либо одновременно с совершением этих операций. Форма расчетов устанавливается в договоре (контракте).

Учет расчетов ведется на пассивном счете **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**. Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета.

За услуги по доставке и переработке материалов сторонними организациями производятся записи, аналогичные приобретению ценностей.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и дебетуют соответствующие материальные счета (10, 11, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты» др.).

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке») или кредитов банка (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

В бухгалтерском учете расчет с покупателями и заказчиками осуществляется на счете **62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"**.

Основные финансово-хозяйственные операции в бухгалтерском учете:

1) отражается задолженность покупателя за отгруженные товары (оказанные услуги):

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" субсчет "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

2) отражается поступление средств от покупателей (заказчиков) в оплату продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг):

Дебет 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Задолженность покупателям и заказчикам, которая отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", является дебиторской задолженностью организации.

Вопрос 4

Подотчетными лицами являются работники предприятия, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие операционные, административные и командировочные расходы.

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**.

Командировочные расходы включаются в издержки производства и обращения в фактически произведенном размере. Для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в пределах установленных норм. Командировочные расходы сверх норм увеличивают налогооблагаемую базу.

Неизрасходованные наличные деньги, выданные под отчет, должны быть возвращены в кассу предприятия не позднее 3-х дней по истечении срока, на который они были выданы, или со дня возвращения из командировки.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны предъявлять в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов, вернуть неизрасходованные суммы или получить из кассы перерасходованные суммы.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Пример

№	Содержание	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Выдано зам. директору Иванову И.И. под отчет на ком. расходы	71	50	1500
2	Списаны расходы по авансовому отчету	26	71	1280
3	Остаток неиспользованной подотчетной суммы сдан в кассу	50	71	220

Тема 3

Учет основных средств организации

1. Основные средства, их классификация и оценка
2. Документальное оформление и учет движения основных средств
3. Амортизация основных средств: порядок начисления и отражение в учете

Вопрос 1

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств объект принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

1) активы предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для использования во вспомогательных, обслуживающих производствах и хозяйствах, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

2) активы предназначены для использования в течение срока продолжительностью свыше 12 месяцев;

3) активы способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

4) активы не предполагаются на момент приобретения для последующей перепродажи;

5) активы стоимостью свыше лимита, установленного в учетной политике организации, но не менее 30 базовых величин.

Основные средства, находящиеся в организации, классифицируются по разным признакам:

1. По отраслям:

- промышленность;
- строительство;
- сельское хозяйство;
- торговля и общественное питание и т. д.

2. По составу и размещению или натурально-вещественному признаку классификация ОС приведена в Постановлении Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. №161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств». Выделяются следующие группы:

- здания;
- сооружения;
- передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- инструмент;
- инвентарь и принадлежности;
- прочие основные средства, используемые в сельском и лесном хозяйстве;

- прочие ОС.

3. По степени участия в процессе производства на каждом предприятии ОС подразделяются на:

- производственные основные средства;
- непроизводственные основные средства.

Производственные основные средства, объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т. е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, в с/х, общепите, транспорте, связи, торговле и др.

Непроизводственные основные средства – не участвуют в производственном процессе, используются для удовлетворения личных нужд работников предприятия (жил. ком. хозяйство, объекты культуры, здравоохранения, находящиеся на балансе предприятия).

4. По принадлежности:

- собственные;
- арендованные;
- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении.

5. Основные средства по степени их использования подразделяются на объекты, находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в ремонте;
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
- на консервации.

Оценка объекта основных средств производится по его первоначальной стоимости. Это стоимость, по которой ОС принимаются к бухгалтерскому учету. Она не меняется в течение всего срока эксплуатации объекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством, и зависит от источника поступления.

Изменение первоначальной стоимости основных средств возможно:

- при переоценке основных средств;
- при реконструкции и модернизации;
- в нек. других случаях, предусмотренных законодательством.

При изменении первоначальной стоимости формируется восстановительная стоимость основного средства.

Основные средства в организацию поступают:

- в результате произведенных капитальных вложений при сооружении, строительстве, изготовлении объектов основных средств хозяйственным способом, а также при их приобретении за плату у юридических и физических лиц;

- в качестве вклада в уставный фонд;
- безвозмездно (в том числе в результате благотворительной помощи);
- в обмен на другие активы и нек. др.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж, включая:

-услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств;

-таможенные платежи;

-расходы по страхованию при перевозке;

-проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);

-курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств и выраженным в иностранной валюте, кроме организаций, финансируемых из бюджета;

-суммовые разницы, возникающие при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением основных средств в случаях, когда оплата осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), кроме организаций, финансируемых из бюджета;

-расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств;

-погрузочно-разгрузочные работы;

-налоги, если иное не предусмотрено законодательством;

-иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет их вкладов в уставный фонд организации, определяется в порядке, установленном законодательными актами, в денежной оценке, согласованной собственником имущества (учредителями, участниками).

Стоимость активов, полученных безвозмездно, определяется путем суммирования стоимости активов на основании данных бухгалтерского учета передающей стороны и фактически произведенных затрат, связанных с их получением, в том числе осуществляемых другими лицами на основании договоров. Стоимость активов, полученных безвозмездно, может определяться на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, сходных с подлежащими оценке по основным экономическим, техническим, технологическим и иным характеристикам с учетом их индивидуальных особенностей.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств от организаций в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа устанавливается по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете у передающей стороны.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств от физических лиц формируется исходя из рыночной стоимости, а в случае невозможности оценки по рыночной стоимости - по соглашению сторон.

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных в обмен на другие активы, признается стоимость обмениваемого актива, по которой обмениваемый актив был отражен в бухгалтерском учете передающей стороны.

Вопрос 2

Поступление основных средств в организацию оформляется *Актом о приеме-передаче основных средств (форма № ОС-1)* или *Актом приема-передачи групп объектов основных средств (форма № ОС-1а)*. К акту прилагается техническая документация основных средств (паспорта, чертежи). Заверенный подписями членов комиссии и утвержденный руководителем, акт сдается в бухгалтерию.

Учет принятых в эксплуатацию основных средств организуется в разрезе инвентарных объектов. В бухгалтерии, согласно акту приема-передачи, объекту основных средств присваивают отдельный инвентарный номер и открывают *Инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6)*.

Инвентарная карточка является регистром аналитического учета (открывается на каждый объект основных средств), в котором на основе первичной документации отражается следующая информация об объекте основных средств: срок полезного использования, способ начисления амортизации, индивидуальная характеристика. Регистрация карточек производится в специальных *Описях инвентарных карточек по учету основных средств (форма № ОС-7)*, после чего карточки группируют в картотеке бухгалтерии.

Внутреннее перемещение основных средств оформляется *Накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2)*. Прием объекта основных средств в эксплуатацию после проведенной реконструкции оформляют *Актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3)*, который является основанием для изменения первоначальной стоимости объекта. Пришедшие в негодность основные средства ликвидируют и списывают с баланса по *Акту о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4)*, а для списания и ликвидации грузовых, легковых автомобилей, прицепов оформляют *Акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а)*.

Синтетический учет основных средств ведется на основном инвентарном активном счете 01 «Основные средства» по первоначальной (восстановительной) стоимости в течение всего срока их эксплуатации. По дебету счета отражается поступление, по кредиту - выбытие, ликвидация и уценка основных средств. Сальдо по данному счету отражает стоимость основных средств, имеющихся в наличии.

Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств осуществляется по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» (с кредита счетов 60, 10, 07, 68, 69, 70, 75, 66, 67, 86, 98). Сформированную первоначальную стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию, списывают с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

При приобретении оборудования, требующего монтажа и установки, его стоимость сначала отражают по дебету активного счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы».

Объекты основных средств выбывают из организации в результате:

- продажи (реализации) другому юридическому или физическому лицу;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- передачи по договорам мены и дарения;
- списания объектов основных средств, ранее сданных в аренду с правом выкупа, в момент перехода права собственности на них к арендатору;
- списания в случае морального и (или) физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- безвозмездной передачи;
- по другим причинам, установленным законодательством.

Порядок документального оформления зависит от причин выбытия основных средств.

Выбытие основных средств вследствие продажи, обмена, безвозмездной передачи, передачи в финансовую аренду (лизинг), внесения в качестве вклада в уставный фонд и в других случаях совершается на основании договора и оформляется *Актом о приеме-передаче основных средств (форма № ОС-1)*. Наряду с актом о приеме-передаче объекта основных средств оформляется *Товарно-транспортная накладная*.

В акте отражается первоначальная стоимость и сумма начисленного износа на дату выбытия. На основании этого акта производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного объекта, которая прилагается к акту. Делаются отметки в инвентарном списке или инвентарной книге. При безвозмездной передаче и в некоторых других случаях к акту прилагаются договоры мены и дарения.

Руководствуясь типовой инструкцией о порядке списания основных средств, в случае частичной или полной ликвидации основных средств, комиссия оформляет *Акт на списание основных средств (форма № ОС-4)*

или акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а) с указанием данных, характеризующих техническое состояние объекта, и причин выбытия.

Детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материальные ценности, получаемые в процессе ликвидации, приходятся по ценам возможного использования с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При перемещении объектов основных средств между подразделениями одной организации оформляется *Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2)*.

Все акты по выбытию основных средств утверждаются руководителем предприятия и передаются в бухгалтерию, где на их основе делаются соответствующие расчеты и записи в регистрах синтетического и аналитического учета.

На выбывшие основные средства (продажа, списание, безвозмездная передача), принадлежащие организации на правах собственности, начисленная по ним амортизация списывается с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства».

Остаточная стоимость выбывающего объекта списывается с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет соответствующих счетов, в зависимости от причин выбытия основных средств:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - выбытие основных средств вследствие продажи, обмена, внесения в качестве вклада в уставный фонд, списание пришедших в негодность объектов из-за физического и морального износа, выбытие основных средств при безвозмездной передаче другим хозяйствующим субъектам, ликвидации при авариях и результате стихийных бедствий или иных чрезвычайных ситуаций;

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» - выбытие основных средств в случае выявления недостачи при инвентаризации;

Д-тсч. 83 «Добавочный капитал» - выбытие основных средств при безвозмездной передаче организациям в пределах одного собственника;

Д-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты» - при передаче обособленным структурным подразделениям организации.

Расходы, связанные с выбытием объектов основных средств вследствие продажи, обмена, списания, внесения в качестве вклада в уставный фонд, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Если при выбытии объектов основных средств приходятся ценности, то они отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». По окончании отчетного периода определяют финансовый результат от выбытия объекта основных средств. Если оборот по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» превышает совокупный дебетовый оборот, то данная величина превышения является прибылью организации:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Соответственно при превышении дебетового оборота над кредитовым у организации образуется убыток от прочей деятельности:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

По проданным основным средствам финансовый результат определяют как разницу между выручкой от их реализации, остаточной стоимостью объекта, включая расходы по его реализации, и начисленным налогом на добавленную стоимость.

Вопрос 3

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов **амортизация** как процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимой продукции (оказываемых услуг) включает в себя:

1) распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;

2) систематическое включение организацией (за исключением бюджетной) части стоимости используемых объектов основных средств в затраты текущего периода.

Объектами начисления амортизации являются основные средства организации, как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности. *Объектами начисления амортизации не являются:* земля и иные объекты природопользования, библиотечные фонды, музейные и художественные ценности.

Сумма начисляемой по объекту амортизации зависит от установленного срока его полезного использования или нормативного срока службы (по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности) и выбранного метода начисления амортизации.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого использование объекта основных средств должно приносить доход организации.

Нормативный срок службы - установленный нормативными актами период амортизации отдельных объектов основных средств.

Стоимостью, от которой рассчитываются амортизационные отчисления (далее – амортизируемая стоимость), является:

1) первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством;

2) недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством. Величина недоамортизированной (остаточной) стоимости представляет собой разницу стоимости, по которой эти объекты числятся в бухгалтерском учете, и величины накопленной амортизации.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной *ликвидационной стоимости*, которая

представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств в конце установленного срока полезного использования.

Согласно Инструкции, начисление амортизации объектов основных средств в современных условиях хозяйствования производится одним из следующих способов:

- линейным способом;
- нелинейным способом;
- производительным способом.

К нелинейному способу начисления амортизации относятся:

- метод уменьшаемого остатка;
- прямой метод суммы чисел лет;
- обратный метод суммы чисел лет.

В плане счетов для учета амортизационных отчислений и накопления суммы амортизации выделен регулирующий пассивный (контрактивный) счет 02 «Амортизация основных средств».

В бухгалтерском учете начисление амортизации по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности, отражают по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов производственных затрат, расходов на реализацию:

Д-т сч. 20 «Основное производство»,

Дт сч. 23 «Вспомогательные производства»,

Дт сч. 25 «Общепроизводственные затраты»

Дт сч. 26 «Общехозяйственные затраты»,

Дт сч. 44 «Расходы на реализацию»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

По объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности:

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»)

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

На выбывшие основные средства (продажа, списание, безвозмездная передача), принадлежащие организации на правах собственности, начисленная по ним амортизация списывается с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства».

Тема 4

Учет производственных запасов

1. Классификация и оценка производственных запасов
2. Документальное оформление поступления и расхода материалов
3. Учет поступления и расхода материалов

Вопрос 1

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной пост. Минфина от 12.11.2010 № 133, для целей бухгалтерского учета под запасами понимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или используемые для управленческих нужд организации.

Для организации учета материалов бухгалтерия использует классификацию материалов по их назначению и применению в производственном процессе.

По функциональной роли и назначению в процессе производства производственные запасы подразделяются на:

- сырье и материалы (газ, металл, смазочные материалы)
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали (моторы, шины);
- топливо (бензин, дизельное топливо, керосин);
- тару и тарные материалы (ящики, бутылки, коробки);
- запасные части (радиатор, аккумулятор);
- прочие материалы (отходы производства, металлолом);
- строительные материалы (блоки, цемент, щебень);
- инвентарь и хозяйственные принадлежности (стол, стул, шкаф);
- специальную оснастку и специальную одежду (на складе и в эксплуатации) (куртка, рукавицы, сапоги);
- лом и отходы, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платину).

Существуют различные источники поступления материалов на склады предприятия:

- приобретение материалов у поставщиков;
- оприходование материалов, изготовленных в производственных подразделениях для собственных нужд;
- внутреннее перемещение;
- поступление материалов от ликвидации основных средств;
- принятие на учет излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации;

-поступление в качестве вноса учредителей в уставный капитал и др.

Приобретенные за плату запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение этих запасов (покупная стоимость, ТЗР, комиссионные, уплаченные посредникам, таможенные сборы и пошлины и др.).

Стоимость запасов, полученных безвозмездно, либо выявленных как излишки при инвентаризации определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных запасов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Стоимость запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет их вкладов в уставный капитал организации, определяется в порядке, установленном законодательными актами, в денежной оценке, согласованной с собственниками имущества (учредителями, участниками).

Вопрос 2

Основным источником поступления материалов на предприятие является приобретение у поставщиков. При отгрузке материалов поставщик выписывает на имя покупателя расчетный документ - платежное требование или счет-фактуру.

Первичные документы поставщика поступают в ОМТС, где ведется журнал учета поступающих грузов, с помощью которого контролируют выполнение договоров поставки. ОМТС акцептует платежное требование или отказывается от акцепта, после чего документы передаются на склад для приемки и оприходования материалов.

Если количественные и качественные расхождения с документами поставщика не обнаружены, материалы приходуется с составлением *приходного ордера* (форма № М-3, № М-4).

При несоответствии поступивших материалов их ассортименту, качеству и количеству, указанным в документах, составляется *акт о приемке материалов* (форма № М-7).

В зависимости от направления использования материальных ценностей различают:

- отпуск и использование материалов в цехах основного производства на изготовление продукции;
- отпуск материалов для нужд административного и общехозяйственного характера;
- отпуск на нужды вспомогательных цехов, обслуживающих производств и хозяйств;
- отпуск материалов на сторону и переработку;
- внутреннее перемещение материалов.

Первичные расходные документы делятся на накопительные, заводимые на один вид материальных ценностей на определенный период, и разовые, которые оформляются каждый раз, когда совершается очередная операция.

К накопительным документам относятся *лимитно-заборные карты* (форма № М-8 и № М-9), которые предназначены, во-первых, для последовательного оформления отпуска материалов, потребляемых при производстве продукции в данном цехе систематически, а во-вторых, для текущего контроля за лимитами (предельными нормами) отпуска материалов на производственные нужды.

Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца передается цеху (участку) - потребителю материалов, второй – складу.

Материал, потребность в котором у цехов возникает нерегулярно, отпускается по *требованиям* (форма № М-10, № М-11). Их основными реквизитами является количество затребованного и фактически отпущенного материала (которое должно совпадать).

Всякий сверхлимитный отпуск на производство и замену материалов также оформляется выпиской требования.

Реализация излишних материалов на сторону осуществляется ОМТС на основании договоров, нарядов и других документов в соответствии с приказами, подписанными руководителями предприятия и главным бухгалтером. При этом оформляется *накладная на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15).

Вопрос 3

Синтетический учет материалов ведется на активном счете 10 «Материалы». Сальдо (дебетовое) отражает фактическую стоимость остатков материальных ценностей на складах, в цехах, в переработке и материалы в пути. Оборот по дебету – стоимость поступивших материальных ценностей в учетных ценах и сумма расходов по заготовлению и доставке (или отклонения от плановой себестоимости). Оборот по кредиту – стоимость отпущенных со склада материальных ценностей по учетным ценам и сумма расходов по заготовке и доставке, относящаяся к израсходованным материалам.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 10 «Материалы» открыты следующие субсчета:

- 10 – 1 - сырьё и материалы;
- 10 – 2 - покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- 10 – 3 - топливо;
- 10 – 4 - тара и тарные материалы;
- 10 – 5 - запасные части;
- 10 – 6 - прочие материалы;
- 10 – 7 - материалы, переданные в переработку на сторону;
- 10 – 8 - временные сооружения;

- 10 – 9 - инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты;
- 10 – 10 - специальная оснастка и специальная одежда на складе;
- 10 – 11 - специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации;
- 10 – 12 – лом и отходы, содержащие драгоценные металлы.

Для учета процесса заготовления (ТЗР) могут быть использованы счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Типовые бухгалтерские проводки по сч. 10

Содержание операции	Корреспонденция счетов
<i>Поступление</i>	
1 На сумму поступивших материалов от поставщиков по покупным ценам и на сумму расходов, связанных с доставкой ценностей, без учета НДС	Дт 10 Кт 60
2 На сумму НДС по приобретенным материалам, работам, услугам, указанную в расчетно-платежных документах поставщика	Дт18 Кт 60
3 Возвращение неиспользованных материалов, а также материалов, поступивших из переработки (на основании акта переработки материалов)	Дт 10 Кт 20,23
4 Оприходование отходов	Дт 10 Кт 20, 91
5 Приобретение материалов через подотчетных лиц	Дт 10 Кт 71
6 Оприходование излишков материалов	Дт 10 Кт 90
<i>Отпуск и реализация</i>	
1 Списание производственных запасов при передаче их в основное производство	Дт 20 Кт 10
2 Передача запасов во вспомогательное производство	Дт23 Кт10
3 Списание производственных запасов при передаче их на общепроизводственные и общехозяйственные цели	Дт 25, 26 Кт10
4 Списание производственных запасов при передаче их в обслуживающие производства	Дт29 Кт10
5 Списание фактической себестоимости реализуемых на сторону материалов	Дт 90 Кт 10
6 Списание недостачи материалов, выявленной при инвентаризации	Дт 94 Кт 10

В течение месяца учет движения материалов ведется по учетным ценам (УЦ). В качестве учетной цены может выступать цена приобретения (без ТЗР), или другая условная оценка (плановая себестоимость, нормативная, средневзвешенная за предыдущий период и т.п.). В таком случае отпущенные в производство материалы в момент отпуска оцениваются по учетным ценам, а в конце месяца определяется их фактическая себестоимость. Для этого к стоимости отпущенных материалов по учетным ценам добавляется соответствующая доля ТЗР. Для учета ТЗР первоначально определяют процентное отношение суммы ТЗР к стоимости материалов по учетным (покупным) ценам (УЦ), исходя из величины остатка материалов на складе на начало месяца и по поступившим за месяц материалам:

$$\% \text{ ТЗР} = (\text{ТЗР}_{\text{ост}} + \text{ТЗР}_{\text{пост}}) / (\text{УЦ}_{\text{ост}} + \text{УЦ}_{\text{пост}}) \times 100\%$$

ТЗР по отпущенным в производство материалам находится путем умножения их учетной цены на вычисленный процент. Списание этой суммы производится на те же счета издержек производства, что и стоимость израсходованных в течение месяца материалов по учетным ценам. В результате расход материалов в бухгалтерском учете отражается по фактической себестоимости.

Тема 5

Учет затрат на производство продукции

- 1 Классификация производственных затрат и система счетов бухгалтерского учета для их учета
- 2 Учет прямых затрат на производство продукции
- 3 Учет и распределение затрат вспомогательных производств
- 4 Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат
- 5 Учет расходов обслуживающих производств

Вопрос 1

Признаки классификации производственных затрат

1 По статьям калькуляции производственные затраты делятся:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды от начисленной заработной платы производственных рабочих;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные затраты;
- общехозяйственные затраты;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы.

2. По способу включения в себестоимость продукции:

- прямые (возможно сразу отнести эти затраты на себестоимость конкретного изделия в момент их осуществления);
- косвенные (невозможно непосредственно отнести их на себестоимость изделия).

3. По экономической роли в процессе производства:

- основные (затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства);
- накладные (образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением).

4. По элементам. Экономическим элементом признается однородный вид затрат. В соответствии законодательством РБ бухгалтерский учет должен обеспечивать учет затрат в разрезе пяти элементов:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

5. По отношению к объему производства:

- переменные (изменяются в прямой пропорции по отношению к изменению объема производства: затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих;
- постоянные (в сумме не изменяются при изменении объема производства, относительно постоянны, но, рассчитанные на единицу продукции, уже зависят от изменения уровня производства).

Система счетов бухгалтерского учета для учета затрат на производство включает следующие счета:

- 20 «Основное производство» – прямые затраты основного производства;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства» – себестоимость собственных полуфабрикатов;
- 23 «Вспомогательное производство» – прямые затраты вспомогательного производства;
- 25 «Общепроизводственные затраты» – косвенные затраты производственного характера;
- 26 «Общехозяйственные затраты» – косвенные затраты общехозяйственного назначения;
- 28 «Брак в производстве» – выявление потерь от брака;
- 97 «Расходы будущих периодов» – разграничение затрат по времени;
- 43 «Готовая продукция» – информация о готовой продукции на складе.

Общая схема учета затрат:

В течение отчетного месяца затраты на производство собираются по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 28, 97.

По окончании отчетного месяца:

1. Определяется сумма затрат вспомогательных производств по Дт сч. 23, подлежащая отнесению на производственные счета, распределяется и списывается бух. записями:
Дт 20, 25, 26 Кт 23.
2. Суммы, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащие списанию на затраты отчетного месяца, списываются с этого счета на счет 90.
3. Суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты» в разрезе каждого основного цеха, в порядке косвенного распределения списываются с кредита этого счета в дебет счета 20.
4. Суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные затраты», в порядке косвенного распределения списываются с кредита этого счета в дебет счета 90.

5. Сумма потерь от брака, определяемая на счете 28 «Брак в производстве», списывается с кредита этого счета в дебет счета 20.

6. На заключительном этапе производится расчет себестоимости выпущенной продукции (НЗП на н.м. + Дт сч. 20 – НЗП на к.м.), которая списывается бух. записью: Дт 43 Кт 20.

Вопрос 2

Информация о затратах на производство продукции, выполнении работ и оказании услуг, осуществление которых является целью создания каждой организации, отражается на счете 20 «Основное производство». Это активный счет, на котором ведется синтетический учет затрат в соответствии с калькуляционными статьями.

По дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с соответствующими счетами учета материальных затрат, расходов на оплату труда и других отражаются прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т. е. формируется информация о себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг).

Кроме того, по дебету счета 20 отражаются расходы, предварительно собранные на других счетах:

- расходы вспомогательных производств (счет 23);
- расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства (счет 25);
- расходы производств и хозяйств, обслуживающих основное производство (счет 29);
- потери от брака и простоев (счет 28).

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг, которые могут списываться в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Корреспонденция счетов по учету прямых затрат на производство продукции приведена в табл. 1.

Таблица 1 - Корреспонденция счетов по учету прямых затрат на производство продукции

Содержание операции	Дебет	Кредит
1 Отпущены со склада по фактической стоимости материалы в основное производство	20	10
2 Списаны потребленные электроэнергия, вода, газ в основном производстве (по отпускным ценам без налога на добавленную стоимость)	20	60
3 Отражен налог на добавленную стоимость по оказанным услугам	18	60
4 Начислена заработная плата рабочим основного производства	20	70

5 Начислены взносы в Фонд социальной защиты населения от ФЗП рабочих основного производства (34%)	20	69
6 Начислены платежи по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (0,6 %)	20	76
7 Включаются в себестоимость основной продукции расходы вспомогательных производств	20	23
8 Включаются в себестоимость основной продукции общепроизводственные расходы	20	25
9 Включаются в себестоимость основной продукции потери от неисправимого брака	20	28
10 Оприходована на складе выпущенная из производства готовая продукция по фактической себестоимости	43	20

Вопрос 3

Вспомогательные (подсобные) производства предназначены для обслуживания основного производства: выполнения определенных работ или оказания услуг. Это подразделения (цеха), обеспечивающие основное производство различными видами электро-, водо-, газо-, теплоснабжения, осуществляющие транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, запасных частей, строительных деталей и конструкций, возведение временных (нетитульных) сооружений.

Для обобщения информации о затратах вспомогательных производств используют активный счет 23 «Вспомогательные производства».

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» собираются как прямые затраты (непосредственно связанные с выпуском конкретной продукции, выполнением работ или оказанием услуг), так и косвенные, предварительно учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы и затем перечисляемые в установленном порядке на счет 23 «Вспомогательные производства». Расходы по обслуживанию производства также могут учитываться без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы» непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства».

В конце месяца фактическая себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств списывается с кредита активного счета 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от источника погашения затрат в дебет одного из счетов учета производственных затрат (см. табл. 2).

Таблица 2 - Корреспонденция счетов бухгалтерского учета услуг вспомогательных производств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1 Начислена амортизация основных средств, используемых во вспомогательных производствах	23	02
2 На себестоимость продукции (работ, услуг) списана стоимость использованных во вспомогательных производствах материалов	23	10
3 Включена доля общепроизводственных расходов в себестоимость продукции вспомогательных производств	23	25

4	Списана сумма брака, допущенного во вспомогательных	23	28
5	Списана стоимость готовой продукции, использованной во вспомогательных производствах	23	43
6	На себестоимость продукции вспомогательных производств отнесена стоимость работ или услуг сторонних организаций	23	60,76
7	На себестоимость продукции вспомогательных производств отнесены суммы начисленной оплаты труда	23	70
8	На себестоимость продукции вспомогательных производств отнесены взносы в ФСЗН от ФЗП вспомогательных рабочих	23	69
9	Начислены платежи по обязательному страхованию от ФЗП вспомогательных рабочих	23	76
10	Стоимость работ и услуг вспомогательных производств отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	23
11	Стоимость работ и услуг вспомогательных производств отнесена: на общепроизводственные затраты; на общехозяйственные затраты	25 26	23 23
12	Списана стоимость работ и услуг вспомогательных производств, использованных при устранении производственного брака	28	23
13	Стоимость работ и услуг вспомогательных производств отнесена на увеличение расходов обслуживающих производств и хозяйств	29	23
14	Оприходована готовая продукция, изготовленная во вспомогательных производствах	43	23
15	Списана фактическая себестоимость работ или услуг вспомогательных производств, реализованных на сторону	90	23

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца отражает стоимость незавершенных во вспомогательном производстве работ и услуг.

Вопрос 4

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы связаны с организацией и обслуживанием производства и управлением им.

К общепроизводственным и общехозяйственным расходам относятся:

- расходы по управлению организацией (административно-хозяйственные расходы);
- расходы общепроизводственного характера;
- непроизводственные (незапланированные) расходы.

Общепроизводственные расходы - это косвенные расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств. То есть эти расходы непосредственно связаны с обслуживанием именно производственных подразделений и могут быть соотнесены с продукцией (работами), изготавливаемой именно этими подразделениями.

Расходы общепроизводственного характера отражаются по дебету активного собирательно-распределительного счета 25 «Общепроизводственные затраты» и включают в себя:

- затраты, связанные с ремонтом и содержанием основных средств, зданий и сооружений производственного назначения;

- начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения;
- содержание транспорта общепроизводственного назначения;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- зарплату работников, занятых обслуживанием производства;
- услуги сторонних организаций.

Общая сумма общепроизводственных расходов, отраженная по дебету счета 25, в конце отчетного периода распределяется между видами выпускаемой цехом продукции, работ, услуг (К-т сч. 25 в дебет счетов 20, 23, 29) пропорционально базе, которая выбрана предприятием и закреплена в учетной политике. Счет 25 переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается.

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Таблица 3 - Корреспонденция счетов по учету общепроизводственных расходов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1 Начислена амортизация основных средств общепроизводственного назначения	25	02
2 Списана стоимость материалов, использованных на общепроизводственные цели	25	10
3 На увеличение общепроизводственных расходов отнесена стоимость:		
- работ и услуг вспомогательных производств (обслуживающих производств и хозяйств);	25	23
- использованной готовой продукции;	25	43
	25	60
4 Начислена заработная плата общепроизводственного	25	70
5 На увеличение общепроизводственных расходов отнесена сумма взносов в ФСЗН и по обязательному страхованию от ФЗП общепроизводственного персонала	25	69,76
6 На себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства списана часть общепроизводственных расходов	20	25
7 На себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств списана часть общепроизводственных расходов	23	25
8 На себестоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств списана часть общепроизводственных расходов	29	25

Общехозяйственные расходы - это косвенные расходы, связанные с управлением организацией в целом, поэтому их нельзя соотнести с производством продукции. Отражают общехозяйственные расходы по дебету активного собирательно-распределительного счета 26 «Общехозяйственные расходы». Они включают в себя:

- заработную плату работников управления (администрации);
- отчисления по социальному страхованию и взносы от фонда заработной платы работников управления;
- затраты на служебные командировки;

- почтовые, телеграфные, телефонные и канцелярские расходы;
- расходы по оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг, услуги связи;
- амортизацию по административным зданиям и управленческому оборудованию;
- затраты по повышению квалификации персонала;
- затраты по эксплуатации транспорта, обслуживающего управленческий аппарат;
- арендную плату за имущество общехозяйственного назначения.

Расходы на управление, накапливающиеся в течение месяца по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», в конце отчетного периода списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» согласно методике, которая выбрана предприятием и закреплена в учетной политике.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет затрат, месту возникновения затрат и др.

Таблица 4 - Корреспонденция счетов по учету общехозяйственных расходов

Содержание операции	Дебе	Креди
1 Начислена амортизация объектов основных средств (нематериальных активов)	26	02 (05)
2 Списана стоимость материалов, использованных при осуществлении общехозяйственных расходов	26	10
3 Начислена заработная плата общехозяйственному персоналу	26	70
4 Произведены отчисления в ФСЗН и по обязательному страхованию от ФЗП	26	69, 76
5 Общехозяйственные расходы списаны на себестоимость продукции (работ, услуг) основного	20	26

Вопрос 5

Под обслуживающими производствами и хозяйствами понимаются структурные подразделения организации, деятельность которых не связана непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, осуществляемыми организацией в порядке ее основной деятельности. В функции этих подразделений входит обслуживание бытовых нужд работников, оздоровительные и культурно-просветительные мероприятия и другие виды затрат непроизводственного характера.

Для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации, предназначен активный счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг каждого производства и хозяйства

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» организуется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенной обслуживающим производством продукции.

Таблица 5 - Корреспонденция счетов по учету расходов обслуживающих производств и хозяйств

Содержание операции	Дебе	Креди
1 Начислена амортизация объектов основных средств (нематериальных активов) обслуживающих	29	02 (05)
2 Списана стоимость материалов, использованных в обслуживающих производствах	29	10
3 Начислена заработная плата персоналу обслуживающих производств	29	70
4 Произведены отчисления в ФСЗН и по обязательному страхованию от ФЗП персонала обслуживающих производств	29	69, 76
5 Расходы обслуживающих производств списаны на себестоимость продукции основного производства	20	29

Тема 6 Учет готовой продукции и ее реализации

- 1 Документальное оформление и учет готовой продукции на складе
- 2 Документальное оформление и учет реализации готовой продукции
- 3 Учет расходов на реализацию

Вопрос 1

Готовая продукция - это изделия и полуфабрикаты, прошедшие все стадии технологической обработки, соответствующие обязательным стандартам, принятые заказчиком или на склад и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

В состав готовой продукции включаются изделия, предназначенные для реализации сторонним покупателям, а также для отпуска собственным подразделениям организации. В состав выполненных работ и оказанных услуг входят работы и услуги промышленного и непромышленного характера, услуги по грузовым и пассажирским перевозкам в организациях транспорта, услуги предприятий связи, услуги торговли и общественного питания, строительные, монтажные, информационно-консультационные услуги и т. п.

Продукция, подлежащая сдаче на склад, но не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства (на счете 20 «Основное производство») и в состав готовой продукции не включается.

Готовая продукция передается из производственных цехов на склад *по приемо-сдаточным накладным*, где учитывается в натуральном выражении в карточках складского учета или в книгах количественно - сортового учета дифференцированно по каждой позиции номенклатуры.

В бухгалтерии для учета продукции, изготовленной для продажи и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, предназначен активный *счет 43 «Готовая продукция»*.

По дебету активно счета 43 «Готовая продукция» ведется учет продукции, изготовленной в основном производстве, вспомогательных или обслуживающих производствах по себестоимости изготовления, т.е. по фактической производственной себестоимости в корреспонденции со счетами учета затрат на производство:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство» (23, 29) - принята на склад готовая продукция основного производства (или вспомогательного производства и обслуживающих хозяйств).

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счете 43 «Готовая продукция» может не приходоваться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и другие аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции. Готовую продукцию, приобретенную в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары».

Отпуск готовой продукции со склада производится на основании доверенностей и оформляется товарно-транспортными накладными, счетами-фактурами и другими документами в строгом соответствии с договорами. На основании счета-фактуры покупатель (заказчик) осуществляет перечисление денежных средств на расчетный счет организации-поставщика. После оплаты выписывается накладная на отпуск продукции покупателю или товарно-транспортная накладная на сопровождение груза.

В бухгалтерии списание готовой продукции со склада при выбытии отражается записями по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Списание со склада готовой продукции возможно не только при ее реализации, но и в следующих случаях:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - К-т сч. 43 «Готовая продукция» - на сумму выявленной недостачи готовой продукции;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» - К-т сч. 43 «Готовая продукция» - на стоимость готовой продукции, списанной в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций.

Вопрос 2

Готовая продукция отгружается покупателям в соответствии с договорами поставки и планом отгрузки. Оплата за реализованную продукцию производится по отпускным ценам согласно калькуляции (включая налог на добавленную стоимость). Отпускную цену формируют на основе полной себестоимости, всех видов установленных налогов и сборов и прибыли с учетом конъюнктуры рынка.

Для учета процесса реализации продукции применяются счета 43 «Готовая продукция», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Причем счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» выступает в роли пассивного счета, отражающего кредиторскую задолженность.

Таблица 1 - Корреспонденция счетов по учету реализации готовой продукции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Передана продукция покупателю по отпускной цене (цене реализации)	62	90
Списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции	90	43
Начислен НДС в бюджет при реализации	90	68
Начислены прочие налоги и сборы из выручки	90	68
Отражена сумма прибыли от реализации продукции (работ, услуг)	90	99
Отражен убыток от реализации продукции (работ, услуг)	99	90
Поступил платеж от покупателя за отгруженную продукцию	51, 52, 55	62

Вопрос 3

Для обобщения информации о расходах организации, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг, используется активный счет 44 «Расходы на реализацию», который имеет субсчета:

44/1 «Коммерческие расходы»;

44/2 «Издержки обращения».

Расходы на реализацию готовой продукции в промышленных и иных производственных организациях учитываются по дебету субсчета 44/1 «Коммерческие расходы» и включают:

- расходы по организации сбыта (маркетинговые услуги);
- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древесина, шпагат, услуги своих вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковки и др.);
- расходы по доставке продукции покупателю или на станцию (пристань) отправления, если это предусмотрено в договоре;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- накладные и другие аналогичные расходы;
- рекламные расходы (объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, участие в выставках, ярмарках).

Расходы по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями сверх стоимости продукции (товаров), не относятся к расходам на реализацию.

Субсчет 44/2 «Издержки обращения» используется в организациях, осуществляющих торговую, снабженческо-сбытовую деятельность, услуги по общественному питанию.

Издержки обращения списываются ежемесячно и распределяются между отдельными видами отгруженных товаров исходя из закупочной цены реализуемого товара.

В бухгалтерии обобщение и списание расходов на реализацию продукции отражается следующими записями:

Отражены в учете коммерческие расходы:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» субсчет 1 «Коммерческие расходы»

К-т сч. 10 (60, 71, 70, 68, 69, 76, 02, 05).

Расходы на реализацию продукции списываются ежемесячно бухгалтерской записью:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

К-т сч. 44 «Расходы на реализацию» субсчет 1 «Коммерческие расходы».

Аналитический учет ведется по счету 44 «Расходы на реализацию» по видам и статьям расходов.

Тема 7

Учет труда и заработной платы

1. Организация заработной платы в Республике Беларусь.
2. Учет личного состава работников организации, использования рабочего времени и выработки
3. Формы и системы оплаты труда. Начисление основной и дополнительной заработной платы
4. Синтетический учет чет расчетов с персоналом по оплате труда и удержаний из заработной платы

Вопрос 1

Заработная плата в качестве юридической категории трактуется как денежная форма вознаграждения за труд и его конечные результаты. Экономическая трактовка данного понятия дана в Трудовом Кодексе Республики Беларусь, согласно которому *заработная плата – это совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.*

Трудовые отношения, вопросы оплаты труда регулируются как на уровне государства, так и отдельного юридического лица. Государственное регулирование осуществляется через Трудовой Кодекс, Республиканскую тарифную систему, локальные законодательные акты (постановления Совета Министров, Министерства труда и социальной защиты). Государство устанавливает норму рабочего времени (40 часов в неделю), гарантированную продолжительность трудового отпуска, дифференциацию оплаты труда работников в зависимости от их квалификации и других условий, уровень минимальной заработной платы.

Трудовые отношения на предприятии регулируются коллективным трудовым договором, соглашением или контрактом. Работодателям предоставлено право самостоятельно устанавливать режим рабочего времени, формы и системы оплаты труда работников, порядок их премирования, размер тарифной ставки первого разряда, величину надбавок и доплат. Негосударственные организации могут применять также бестарифную систему оплаты труда. В целях совершенствования организации труда нанимателям предоставлено право при найме на работу рабочих и служащих использовать контрактную форму, которая позволяет не только защитить права работника, но и предусматривает меры ответственности за соблюдение трудового законодательства.

Организация заработной платы определяется тремя взаимосвязанными элементами: тарифной системой, нормированием труда и формами оплаты труда.

Тарифная система служит основой организации заработной платы, она включает:

- тарифно-квалификационные справочники работ и профессий рабочих, должностей служащих;
- тарифную ставку первого разряда;
- Единую тарифную сетку работников Республики Беларусь (ЕТС).

В тарифно-квалификационных справочниках даны подробные характеристики основных видов работ по отраслям и указаны требования к квалификации исполнителя каждого разряда. На основании этих данных каждому работнику присваивается соответствующий разряд. Рабочие тарифицируются с первого по восьмой разряд, служащие (технические исполнители) – с пятого по восьмой, специалисты – с шестого по пятнадцатый, руководители – с двенадцатого по двадцать седьмой разряд. Дифференциация работников производится в зависимости от сложности труда (квалификации) в пределах одной профессии или должности, от содержания и специфики труда на разных должностях и профессиях, от общих условий труда, сложности выпускаемой продукции в различных отраслях.

Тарифная ставка первого разряда устанавливает величину оплаты труда в месяц рабочего самого низшего (первого) разряда. Организации могут повышать размер действующей тарифной ставки первого разряда (в пределах норматива) при условиях роста объемов производства в сопоставимых ценах или в зависимости от других экономических показателей, при отсутствии просроченной задолженности по заработной плате, платежам в бюджет.

Единая тарифная сетка - это таблица, в которой указаны тарифные коэффициенты, соответствующие тарифным разрядам. Тарифные коэффициенты ЕТС показывают, во сколько раз тарифная ставка второго и последующих разрядов выше тарифной ставки первого разряда.

Нормирование труда, как второй элемент системы организации труда, предусматривает установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия или на выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях. При этом в основном используют два показателя: норма выработки и норма времени.

Норма выработки устанавливает количество единиц продукции, которое должно быть изготовлено в нормальных условиях работы за единицу времени. *Норма времени* определяет количество времени, необходимое для выполнения единицы работы (продукции). Норма выработки является величиной, обратной норме времени; она применяется чаще в массовых и крупносерийных производствах. В мелкосерийных производствах, где рабочему в течение смены приходится выполнять различные работы, обычно нормируется время.

На основании тарифной ставки и нормы выработки устанавливается расценка. Для этого следует тарифную ставку разделить на норму выработки или умножить на норму времени.

Пример. Часовая тарифная ставка шлифовальщика четвертого разряда равна 15 000 рублей, часовая норма выработки установлена 12 деталей. Расценка за 1 деталь составит 1250 руб. ($15000:12=1250$)

В организациях применяют две **формы оплаты труда**: сдельную и повременную с их разновидностями (системами).

При сдельной форме заработной платы величина заработка зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда. Для расчета сдельной заработной платы необходимы данные о выработке и расценках.

При повременной форме заработной платы заработок зависит от количества затраченного (фактически отработанного) времени с учетом квалификации работника и условий труда. При повременной форме для начисления заработной платы необходимо знать тарифную ставку (оклад) работника и количество отработанного им времени.

И сдельная, и повременная формы оплаты труда имеют ряд разновидностей (системы).

Вопрос 2

При планировании и учете трудовых ресурсов применяется единая классификация работников предприятия. На промышленном предприятии в зависимости от участия в производственном процессе весь персонал подразделяется на промышленно-производственный и непромышленный, то есть персонал неосновной деятельности.

К промышленно-производственному персоналу относятся работники, занятые в производстве промышленной продукции: рабочие и служащие основных и вспомогательных цехов, заводоуправления, заводских складов, лабораторий, конструкторских бюро, охраны.

К непромышленному персоналу относятся работники жилищно-коммунального хозяйства, заводских клубов, поликлиник, детских садов и яслей, подсобного сельского хозяйства.

По роли в процессе производства, выполняемым функциям работники подразделяются на две категории: рабочие и служащие.

К рабочим относят лиц, занятых изготовлением продукции, уходом за оборудованием, транспортировкой материалов и готовой продукции, уборкой производственных помещений, учеников, работников охраны. В зависимости от участия в процессе производства рабочих подразделяют на основных, непосредственно занятых изготовлением продукции, и вспомогательных, выполняющих подсобные операции в основных цехах или работающих во вспомогательных производствах.

К категории служащих относят руководителей, специалистов и других служащих (технических исполнителей).

Отнесение работников к той или иной категории персонала определяется классификатором профессий рабочих, должностей служащих.

Внутри категорий персонал подразделяется по профессиям, должностям, квалификации, стажу работы и другим признакам.

Общая численность работников предприятия называется списочной численностью. Для выполнения отдельных работ на определенное время могут приглашаться работники со стороны по трудовым договорам. Такие работники относятся к внесписочному составу.

Оперативный учет состояния и движения личного состава предприятия по профессиям, полу, возрасту и другим показателям ведет отдел кадров. Первичными документами здесь являются приказы (распоряжения) о приеме на работу (ф. Т-1), о переводе на другую работу (ф. Т-5), об увольнении или прекращении трудового договора (ф. Т-8), записка о предоставлении отпуска (ф. Т-6). Каждому работнику при приеме на работу присваивается табельный номер и выписывается трудовая книжка.

На основании первичных документов по движению личного состава организации отдел кадров заполняет личные карточки (ф. Т-2). На руководителей и специалистов заполняется еще и личный листок по учету кадров. Личные карточки, как правило, комплектуются по структурным подразделениям предприятия в алфавитном порядке и образуют картотеку личного состава.

Бухгалтерия предприятия на основании первичных документов открывает на каждого работника карточку-справку или лицевой счет (ф. Т-54), с указанием справочных данных о работнике, для накопления сведений о зарботке и учета расчетов по оплате труда.

Учет рабочего времени обязателен по всем работникам независимо от применяемых форм оплаты труда. Он ведется в таблице учета использования рабочего времени (ф. Т-12, Т-13).

Для определения объема выполненных работ бригадой или отдельным рабочим ведется учет выработки. На его основе начисляется зарплата при сдельной форме оплаты труда. Эти данные служат также для контроля выполнения норм труда и времени, для получения данных о движении деталей и полуфабрикатов, готовой продукции и брака.

Различают две системы учета выработки: пооперационную и по конечной операции (продукции).

В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда, способа контроля качества продукции в промышленности применяются следующие формы первичной учетной документации: наряд на сдельную работу (ф. Т-40), маршрутный лист или карта (ф. Т-23), рапорт о выработке (ф. Т-22), ведомость учета выработки (ф. Т-17, ф. Т-18), акт о приемке выполненных работ, нормированные задания повременщиков и другие.

Первичные документы по учету выработки могут быть типовыми или самостоятельно разработанными и утвержденными на предприятии, но они должны содержать следующие реквизиты:

- место работы (цех, отдел, участок);
- расчетный период (год, месяц, число);
- ФИО, табельный номер, разряд рабочего;
- код учета затрат (изделие, заказ, счет, статья расхода);
- разряд работы, количество и качество работы;
- норма времени и расценка за единицу работы;
- сумма заработка;
- количество нормо-часов по выполненной работе.

Заполняются эти документы на основе технологических карт, действующих норм и расценок в соответствии с производственной программой цеха, графиком их работы и выдаются рабочему (бригаде) до начала работы. По окончании работы отделом технического контроля (ОТК) проставляется фактическое количество выработанной (принятой) продукции и брака.

В целях сокращения объема первичной документации по учету выработки продукции и выполненных работ целесообразно применять укрупненные, комплексные нормы и расценки, а также многодневные (накопительные) документы взамен разовых.

Наиболее существенное влияние на построение документации о выработке рабочих оказывает технология и тип производства.

Вопрос 3

Различают **основную и дополнительную** оплату труда.

Под основной заработной платой принято понимать:

- выплаты за отработанное время, за количество и качество выполненных работ при повременной, сдельной и прогрессивной оплате;
- доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за сверхурочные работы, за работу в ночное время и праздничные дни и др.;
- премии, премиальные надбавки и др.

Начисление основной заработной платы производится на основании первичных документов: табелей, нарядов и др. и зависит от применяемой формы оплаты труда

Сдельная форма заработной платы подразделяется на следующие системы.

Прямая сдельная. Заработная плата начисляется на основании первичных документов о выработке: нарядов, сменных рапортов. Труд оплачивается по расценкам за единицу произведенной продукции. Расценки определяются делением тарифной ставки соответствующего разряда на норму выработки или умножением тарифной ставки разряда работы на соответствующую норму времени. Общий заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки на выработку за расчетный период. При такой системе

оплата труда повышается в прямой зависимости от количества выработанных рабочим изделий.

*Пример1: Рабочий Петров четвертого разряда изготовил за отчетный месяц 200 изделий при норме 180 единиц с расценкой 5100 рублей за единицу. Его сдельный заработок составил: $5100 * 200 = 1020000$ рублей.*

Сдельно-премиальная. При такой системе рабочий сверх заработка по прямым сдельным расценкам дополнительно получает премию за определенные количественные и качественные показатели, предусмотренные действующими на предприятии условиями премирования.

Пример2: Рабочего Петрова (см. пример1) перевели на сдельно-премиальную систему оплаты. За каждый процент перевыполнения нормы выработки устанавливается премия 2% сдельного заработка. Рассчитаем заработную плату рабочего Петрова:

- а) Процент перевыполнения нормы : $(200-180)*100\%/180=11,1\%$*
- б) премия составит: $11,1*2=22,2\%$ сдельного заработка*
- в) размер премии: $22,2\%*1020000=226400$ руб.*
- г) сдельно-премиальный заработок: $1020000+226400=1246400$ руб.*

Сдельно-прогрессивная. При данной системе заработной платы труд рабочего в пределах выполнения норм оплачивается по прямым сдельным расценкам, а при выработке сверх этих исходных норм – по повышенным расценкам, но не более чем в 2 раза. Размер увеличения сдельных расценок в зависимости от степени перевыполнения исходных норм определяется в каждом конкретном случае специальной шкалой.

Косвенно-сдельная. Как правило, эта система применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием основных технологических процессов (наладчиков, настройщиков). При этом размер заработка рабочего ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых им рабочих-сдельщиков. Сумма заработной платы рассчитывается либо путем умножения ставки вспомогательного рабочего на средний процент выполнения норм обслуживаемых рабочих-сдельщиков, либо умножением косвенно-сдельной расценки на фактический выпуск продукции обслуживаемых рабочих. Расценка определяется как частное от деления тарифной ставки рабочего, оплачиваемого по данной системе, на суммарную норму выработки обслуживаемых производственных рабочих.

*Пример3: Рабочий-накладчик Николаев Н.Н. с окладом 1360000 рублей обслуживает участок рабочего Петрова. Процент выполнения нормы выработки Петровым составил 111,1%). Заработная плата Николаева Н.Н. составит: $1\ 360\ 000*1,11 = 1\ 509\ 600$ руб.*

Аккордная. Оценивает весь комплекс выполненных работ с указанием предельного срока их выполнения. Чаще применяется при бригадной форме

организации труда, особенно в условиях комплексных бригад, т.е. объединяющих рабочих разных специальностей. Оформляется аккордная работа нарядом. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам. Бухгалтерия распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с количеством отработанных часов и разрядом каждого.

Повременная заработная плата имеет две системы – простую повременную и повременно-премиальную.

При простой повременной системе оплаты труда размер зарплаты зависит от тарифной ставки, соответствующей присвоенному квалификационному разряду, или от оклада и отработанного рабочего времени. По ней оплачивается труд незначительной части рабочих-повременщиков, руководящих работников, специалистов и служащих. Поскольку она слабо заинтересовывает работников в конечных результатах труда, для повышения материальной заинтересованности и улучшения производственных показателей полезно применять премирование.

При повременно-премиальной системе оплаты труда работник сверх заработка по тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время дополнительно получает премию за достижение определенных количественных и качественных показателей.

Пример4: Премирование дежурных слесарей предусмотрено в размере до 4% тарифной заработной платы за каждый процент сокращения простоев оборудования, при норме простоев по техническим причинам-5%. В текущем месяце у дежурного слесаря Кузнецова простои обслуживаемого оборудования составили 3%. Он имеет 6 разряд (часовая тарифная ставка=11 000 рублей) и отработал 160 часов. (Тарифная зарплата = $11000 \times 160 = 1760000$ руб.)

Сумма премии = $(2 \times 4\% \times 1760000 / 100 = 140800$ рублей

Сумма повременно-премиальной зарплаты = $1760000 + 140800 = 1900800$ рублей.

Пример5: Рассчитать повременно-премиальную заработную плату за декабрь ведущего инженера цеха Соловьева с окладом 2500000 рублей и премией 30 % от оклада. В декабре - 25 рабочих дней, им проработан 21 день (4 - по болезни). За дни болезни ему будет выплачено пособие (из средств социального страхования) по временной нетрудоспособности.

а) $(2500000 \times 21) / 25 = 2100000$ - оплата по окладу за декабрь

б) $(2100000 \times 30\%) / 100\% = 630000$ - сумма премии за декабрь

в) $2100000 + 630000 = 2730000$ - заработок за декабрь.

Дополнительная заработная плата включает выплаты, за непроработанное время, предусмотренные законодательством о труде и коллективными договорами:

- оплата времени отпусков;
- времени выполнения государственных и общественных обязанностей;

- льготных часов подростков;
- выходного пособия при увольнении и др.

Дополнительная заработная плата (оплата отпусков, времени выполнения государственных обязанностей и др.) начисляется на основании документов, подтверждающих право работника на оплату за не проработанное время, по среднему заработку.

Размер среднего заработка $Z_{ср}$ рассчитывается по формуле:

$Z_{ср} = ДЗ_{ср} \times Кдн$, где

$ДЗ_{ср}$ - средний дневной заработок, $Кдн$ - количество рабочих дней в периоде, подлежащих оплате.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих

Вопрос 4

Аналитическими регистрами по учету заработной платы, в которых отражаются все виды начислений заработной платы за месяц и произведенных из нее удержаний является **расчетно-платежная ведомость**, а по каждому сотруднику в отдельности – **расчетные листки**.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, доходам от ценных бумаг организации) осуществляется на счете **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**. По кредиту счета отражают все виды начисленной заработной платы, премий, пособий, доходов, по дебету - удержания и выдачу заработной платы и депонированную (не выданную в установленный срок) заработную плату.

На общую сумму начисленных за месяц заработной платы, премий, пособий и других доходов работникам счет **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** кредитруется и дебетуются счета:

07 «Оборудование к установке» — на суммы начисленной заработной платы рабочим за доставку на склад оборудования к установке;

08 «Вложения во внеоборотные активы» — на суммы начисленной заработной платы рабочим за работы по капитальному строительству, реконструкции и модернизации объектов основных средств; монтажу оборудования;

10 «Материалы» — на суммы начисленной заработной платы рабочим за работы, связанные с приобретением и доставкой производственных запасов;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — на сумму начисленной заработной платы рабочим за работы по приобретению и доставке от поставщиков производственных запасов, оборудования к установке;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — на суммы начисленной заработной платы рабочим соответственно основного, вспомогательных и

обслуживающих производств и хозяйств за изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг;

25 «Общепроизводственные расходы» — на сумму начисленной заработной платы цеховому персоналу.;

26 «Общехозяйственные расходы» — на сумму начисленной заработной платы общехозяйственному персоналу организации;

28 «Брак в производстве» — на сумму начисленной заработной платы рабочим за исправление брака;

44 «Расходы на реализацию» — на сумму начисленной заработной платы рабочим по упаковке готовой продукции на общехозяйственных складах, доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, автомобили, суда и другие транспортные средства; на суммы начисленной заработной платы работникам снабженческих, сбытовых, торговых, иных посреднических и других подобных им организаций;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на суммы начисленных работникам пособий из Фонда социальной защиты населения (по временной нетрудоспособности, беременности и родам, уходу за детьми и др.);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — начисление работникам выплат за счет других организаций;

79 «Внутрихозяйственные расчеты» — на суммы начисленной заработной платы работникам за выполнение работ для подразделений организации, выделенных на отдельные балансы;

91 «Операционные доходы и расходы» — на суммы начисленной заработной платы за работы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией и прочим списанием) основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — на суммы начисленной заработной платы работникам за предотвращение и ликвидацию последствий стихийных бедствий, пожаров, аварий и т.п.; передачу имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью; осуществление спортивных, оздоровительных и культурно-просветительных мероприятий, оказание шефской и социальной помощи и т.п.; на сумму начисленных работникам из прибыли:

- премий;

- материальной помощи (в том числе безвозмездной, материальной помощи работникам для первоначального взноса на кооперативное жилищное строительство, на частичное погашение кредита, предоставленного на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство);

- надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, компенсационных выплат в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям правительства Республики Беларусь, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах и профилакториях;

- других выплат, не связанных непосредственно с оплатой труда;

96 «Резервы предстоящих расходов» — на суммы, начисленные рабочим за время отпуска, стаж работы и т.п.;

97 «Расходы будущих периодов» — на суммы начисленной заработной платы за работы, эффект от которых предлагается получать в будущих отчетных периодах; начисленной заработной платы рабочим за дни отпуска, приходящиеся на следующие за отчетным месяцы.

Из начисленной заработной платы, пособий, дивидендов и других доходов работника производятся **удержания**. Их можно разделить на:

- 1) обязательные;
- 2) по инициативе организации;
- 3) по заявлению работника.

Обязательными удержаниями являются:

- подоходный налог;
- обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения;
- по исполнительным документам в пользу других организаций и лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания:

- для возврата аванса, выданного в счет заработной платы; для возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок; для погашения израсходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, на хозяйственные нужды, если работник не оспаривает основания и размер удержания. В этих случаях наниматель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности, или со дня неправильно исчисленной заработной платы;

- при возмещении ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка. Заработная плата, излишне выплаченная работнику нанимателем, в том числе при неправильном применении закона, не может быть с него взыскана, за исключением случаев счетной ошибки;

- за неотработанную часть предоставленного авансом трудового отпуска при увольнении работника. Удержание из заработной платы за дни неотработанного отпуска производится из расчета среднедневного заработка, исчисленного при уходе работника в отпуск, а не на момент увольнения. Удержание не производится при увольнении в случае перевода работника с его согласия к другому нанимателю, ликвидации организации, сокращения численности или штата работников, несоответствия работника занимаемой должности по состоянию здоровья, неявки на работу в течение более четырех месяцев подряд по причине временной нетрудоспособности, при направлении на учебу, а также в связи с выходом на пенсию. Наниматель имеет право производить удержания только в случаях, предусмотренных законодательством.

По заявлению работника из заработной платы могут удерживаться:

- квартплата;
- плата за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях;
- профсоюзные взносы.

Рассмотрим типовую корреспонденцию счетов по отражению в учете удержаний из заработной платы.

Таблица – Отражение в учете удержаний из заработной платы

Содержание операций	Дебет	Кредит
Удержание подоходного налога из заработной платы	70	68
Удержание из заработной платы штрафов	70	76
Удержаны из заработной платы алименты	70	76
Удержание из заработной платы за квартиру	70	73
Удержание из заработной платы профсоюзного взноса (1%)	70	76
Удержание из заработной платы стоимости путевки	70	73
Удержание из заработной платы отчислений в Пенсионный фонд (1%)	70	69
Удержание из заработной платы за субботник	70	68
Удержание из заработной платы за посещение оздоровительного комплекса	70	73

Тема 8

Сущность, предмет и метод экономического анализа

- 1 Предмет, объекты и задачи экономического анализа
- 2 Методы анализа хозяйственной деятельности
- 3 Приемы экономического анализа
- 4 Понятие факторного анализа
- 5 Способы абсолютных разниц и цепных подстановок

Вопрос 1

Предметом изучения экономического анализа является предприятие, его организационная структура, активы и обязательства.

Объектом изучения экономического анализа можно считать хозяйственные процессы предприятий, объединений, организаций, складывающиеся под воздействием объективных и субъективных факторов.

Однако нужно добавить, что экономический анализ изучает только те хозяйственные процессы, которые получили соответствующее отражение в системе экономической информации, т.е. данных бухгалтерского, производственного и статистического учета.

Задачи анализа хозяйственной деятельности определяются его ролью и значением в управлении предприятием. Среди них могут быть названы:

1. качественная оценка динамики основных экономических показателей предприятия: объема производства и реализации продукции, численности персонала и производительности труда, материалоемкости продукции, затрат на рубль товарной продукции, прибыли и рентабельности;
2. количественная оценка изменений в техническом, технологическом и организационном уровнях развития производства и социального развития коллектива предприятия;
3. определение степени использования основных производственных средств, материальных, трудовых и финансовых ресурсов и влияния этой величины на показатели экономической эффективности производства;
4. выявление основных факторов, обусловивших отклонение фактических показателей деятельности предприятия от нормативных, достигнутых в предыдущем отчетном периоде, запланированных или среднеотраслевых;
5. изыскание и измерение текущих и перспективных резервов повышения эффективности производства и разработка комплекса мероприятий по их и использованию;
6. подготовка информации для выбора оптимальных управленческих решений;
7. прогнозирование ожидаемых результатов хозяйственной деятельности.

Вопрос 2

При проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия, как **методы** исследования, широко используется и собственно 1) анализ, и 2) синтез.

Анализ как метод изучения хозяйственных процессов и явлений означает разложение, расчленение изучаемого объекта на части, отдельные элементы. Например, при изучении динамики выпуска продукции рассматриваются темпы роста его не только в целом по предприятию, но и по его производственным подразделениям, а также в различные отрезки времени (квартал, полугодие, год), т.е. показатели динамики соотносятся по месту и времени. Это позволяет получить более полное представление о деятельности предприятия.

При изучении финансово-хозяйственной деятельности объекты исследования не только разделяют на составные части, но отдельные данные, разрозненные наблюдения обобщаются в процессе синтеза. Так, после выявления факторов, влияющих на объем выпуска продукции, дают комплексную оценку выполнения плана и определяют резервы увеличения выпуска продукции.

В процессе изучения хозяйственной деятельности используются 3) индукция и

4) дедукция.

Индуктивный метод исследования позволяет перейти от изучения отдельных факторов и явлений к обобщениям. Движение мысли, таким образом, осуществляется от частных положений к обобщающим показателям деятельности предприятия. Например, от изучения выполнения плана по отдельным показателям (производительности труда, себестоимости продукции, прибыли и др.) переходят к общей оценке деятельности предприятия в целом.

Дедукцией называют метод исследования изучаемых объектов, при котором движение мысли осуществляется от общего к частному. Например, при анализе общих затрат на выпуск продукции оценка выполнения плана по себестоимости товарной продукции в целом производится в первую очередь, а затем - детально изучается формирование затрат на материалы, заработную плату, коммерческих и управленческих расходов и т.п., исследуется влияние различных факторов на уровень отдельных затрат.

Таким образом, метод экономического анализа, как и всякий научный метод, основывается на законах диалектики. Вместе с тем, имеются характерные особенности метода анализа хозяйственной деятельности, отличающие его от метода других родственных экономических наук, которые состоят в том, что экономический анализ — это способ системного и комплексного изучения, измерения и обобщения влияния отдельных факторов на состояние и динамику развития экономического субъекта, осуществляемый путем специального изучения учетных и плановых показателей, отчетности и других источников информации.

Вопрос 3

Ряд приемов, которые использует экономический анализ, заимствованы из других наук.

Те приёмы, которые находили применение почти с момента возникновения экономического анализа как обособленной отрасли специальных знаний, считаются традиционными.

Среди них – 1) использование относительных и средних величин, 2) сравнений,

3) группировок, индексов, цепных подстановок, 4) выделение «узких мест» и «ведущих звеньев», 5) детализация, балансовые увязки и др.

Широко применяются в процессе проведения экономического анализа 1) относительные величины, выражающие количественные соотношения явлений или процессов, в частности:

1. **проценты**; например, *процент выполнения плана* по объему реализации, если 85500 тыс. руб.—объем реализации по отчету, а 100000 тыс. руб. - по плану, будет равен: $85500/100000 \cdot 100\% = 116,96\%$;

2. **коэффициенты** (индексы), когда за базу сравнения абсолютных величин принимается единица, а остальные относительные величины определяются путем сравнения последующих значений с базой. Например, *коэффициент роста продукции* (темп роста) в отчетном периоде по сравнению с базовым годом. Так, если выпуск продукции в отчетном периоде составил 2300 (каких-либо единиц), в базовом периоде - 2000, то коэффициент роста продукции по сравнению с базовым годом составляет $2300/2000 = 1,15$; *коэффициент прироста продукции* (темп прироста) будет равен $1,15 - 1,0 = 0,15$;

3. **удельный вес** (доля), характеризующий состав совокупности, например, удельный вес рабочих в общей численности работающих, удельный вес рабочих машин и оборудования в общей сумме промышленно-производственных фондов и др.;

4. **средние величины**, дающие обобщающую характеристику экономических явлений во времени (например, среднемесячная заработная плата одного работающего), либо в пространстве (среднее выполнение норм выработки рабочими-сдельщиками).

Средняя арифметическая - это самая часто используемая средняя величина. Средняя арифметическая **простая** имеет следующий вид:

$$\bar{X} = \frac{X_1 + X_2 + \dots + X_N}{N} = \frac{\sum X}{N}$$

где X - значения величин, для которых необходимо рассчитать среднее значение; N - общее количество значений X (число единиц в изучаемой совокупности).

Например, студент сдал 4 экзамена и получил следующие оценки: 6, 7, 8 и 8. Рассчитаем средний балл по формуле средней арифметической простой: $(6+7+8+9)/4 = 7,5$.

Средняя арифметическая **взвешенная** имеет следующий вид:

$$\bar{X}_{ар.взвеш} = \frac{\sum Xf}{\sum f}$$

где f - количество величин с одинаковым значением X (частота).

Например, студент сдал 5 экзаменов и получил следующие оценки: 6, 6, 7, 7 и 8. Рассчитаем средний балл по формуле средней арифметической взвешенной: $(6*2 + 7*2 + 8*1)/5 = 6,8$

Если значения X заданы в виде интервалов, то для расчетов используют середины интервалов X , которые определяются как полусумма верхней и нижней границ интервала. А если у интервала X отсутствует нижняя или верхняя граница (открытый интервал), то для ее нахождения применяют размах (разность между верхней и нижней границей) соседнего интервала X .

Например, на предприятии 10 работников со стажем работы до 3 лет, 20 - со стажем от 3 до 5 лет, 5 работников - со стажем более 5 лет. Тогда рассчитаем средний стаж работников по формуле средней арифметической взвешенной, приняв в качестве X середины интервалов стажа (2, 4 и 6 лет): $(2*10+4*20+6*5)/(10+20+5) = 3,71$ года.

Средняя арифметическая применяется чаще всего, но бывают случаи, когда необходимо применение других видов средних величин.

Средняя геометрическая применяется при определении средних относительных изменений. Геометрическая средняя величина дает наиболее точный результат осреднения, если задача стоит в нахождении такого значения X , который был бы равноудален как от максимального, так и от минимального значения X .

$$\bar{X}_{geom} = \sqrt[N]{X_1 \cdot X_2 \cdot \dots \cdot X_N} = \sqrt[N]{\prod X}$$

Например, в период с 2009 по 2012годы **индекс инфляции** составлял: в 2009 году - 1,109; в 2010 - 1,090; в 2011 - 1,119; в 2012 - 1,133. Так как индекс инфляции - это относительное изменение (индекс динамики), то рассчитывать среднее значение нужно по средней геометрической: $(1,109*1,090*1,119*1,133)^{(1/4)} = 1,1126$, то есть за период с 2009 по 2012

ежегодно цены росли в среднем на 11,26 %.

Средняя квадратическая применяется в тех случаях, когда исходные значения X могут быть как положительными, так и отрицательными, например при расчете средних отклонений.

$$\bar{X}_{\text{кв}} = \sqrt{\frac{\sum X^2}{N}}$$

Главной сферой применения квадратической средней является измерение вариации значений X .

Другой важный приём анализа, 2) сравнение, позволяет рассматривать экономические показатели в сравнении с другими, давать оценку выполнения плановых заданий, определять достигнутый уровень и темпы экономического развития, выявлять размер и причины различий в использовании ресурсов, позволяет выявить внутренние резервы.

Применяется несколько видов сравнений:

1. *сравнение однородных фактических показателей* деятельности предприятия (например, среднегодовой выработки одного работающего) с плановыми заданиями, с данными за предыдущий период, с показателями предприятия того же производственного профиля в других странах, а также с предприятиями других стран;
2. *сравнение изменений различных показателей финансово-хозяйственной деятельности между собой*, например, сравнение темпов роста среднегодовой выработки одного работающего с темпами роста их среднегодовой заработной платы и др.;
3. *динамическое сравнение показателей за ряд временных периодов в абсолютных и относительных величинах*, например, сравнение темпов роста выпуска продукции за ряд лет, абсолютного прироста продукции за ряд лет и др.;
4. *отраслевые сравнения*, т.е. сравнительный анализ деятельности ряда предприятий одной отрасли.

3) Приём выделения «узких мест» и «ведущих звеньев» позволяет установить, какие участки или какие недостатки ресурсного обеспечения ограничивают эффективность финансово-хозяйственной деятельности, мешают выполнению плановых заданий.

Выделение «узкого места» дает возможность количественно определить и мобилизовать резервы после его устранения. Так, например, в результате анализа производительности труда можно выяснить, что темпы роста данного показателя обусловлены низким уровнем организации труда. Устранение этого «узкого места» возможно, например, путем внедрения сдельной оплаты труда.

«Ведущее звено» определяет основной элемент деятельности предприятия, определяющий его возможности повысить эффективность производства. Например, оптимальная загрузка производственных мощностей предприятий часто служит «ведущим звеном» в снижении себестоимости продукции.

К числу наиболее распространенных приемов анализа относятся 4) *группировки*. Они применяются для выявления взаимосвязи между отдельными экономическими явлениями с целью изучения структуры, состава и динамики развития, определения средних величин и их содержания.

Применяются *структурные группировки*, позволяющие группировать качественно однородные экономические явления по признаку сходства их экономической природы и анализировать на их основе состав и структуру основных средств предприятия, выпускаемой продукции и т. д. Например, с помощью группировок и сравнения изучают эффективность различных технологий производства.

Для выявления взаимосвязи, взаимозависимости отдельные показатели, экономических явлений используются *аналитические группировки*, например, группировка факторов увеличения выпуска продукции, связанных с живым трудом, со средствами труда и с предметами труда. Или группировка факторов роста производительности труда, связанных с повышением технического уровня производства, совершенствованием организации производства, труда и управления, изменением объема и структуры продукции, отраслевых факторов и др.

К числу традиционных приемов экономического анализа относится 5) *детализация*, т.е. рассматриваемый показатель может быть детализирован при анализе по временному признаку, по месту совершения хозяйственных операций, по центрам ответственности и т.д. Например, годовой объем товарной продукции можно детализировать по времени, т.е. производство ее за отдельные месяцы, декады. Это позволяет определить динамику выпуска продукции, ритмичность. Объем товарной продукции можно детализировать по месту возникновения хозяйственного явления, т.е. месту ее производства (наборный цех, печатный, переплетный и др.).

Вопрос 4

Целью экономической деятельности предприятия всегда является некий результат, который зависит от многочисленных и разнообразных факторов. Очевидно, что, чем более детально будет изучено влияние факторов на величину результата, тем точнее и достовернее будет прогноз о возможности его достижения.

Факторным анализом, по определению, является методика, включающая в себя единые методы измерения (постоянного и системного) факторных показателей, комплексного изучения их воздействия на величину

результативных показателей, теоретические принципы, лежащие в основе прогнозирования.

Различают следующие *типы факторного анализа*:

1. анализ функциональных зависимостей и корреляционный анализ (вероятностных зависимостей);
2. прямой и обратный;
3. одноступенчатый и многоступенчатый;
4. статический и динамичный;
5. ретроспективный и перспективный.

Факторный анализ функциональных зависимостей представляет собой методику исследования влияния факторов в том случае, когда результативный показатель может быть представлен в виде произведения, частного или алгебраической суммы факторов.

Корреляционный анализ представляет собой методику исследования факторов, связь которых с результативным показателем является вероятностной (корреляционной). Например, производительность труда на разных предприятиях при одном и том же уровне капиталовооруженности может зависеть и от других факторов, воздействие которых на этот показатель предсказать сложно.

При прямом факторном анализе исследование ведется от общего к частному (дедуктивным способом). Обратный факторный анализ осуществляет исследование от частных, отдельных факторов к обобщающим (способом индукции).

Одноступенчатый факторный анализ используется для исследования факторов только одного уровня (одной ступени) подчинения без их детализации на составные части. Например, $y = AB$. При многоступенчатом факторном анализе проводится детализация факторов A и B : разделение их на составные элементы с целью изучения взаимозависимостей.

Статический факторный анализ применяется при изучении влияния факторов на результативные показатели на соответствующую дату. **Динамический** - представляет собой методику исследования взаимосвязей факторных показателей в динамике.

Ретроспективный факторный анализ изучает причины изменений результативных показателей за прошлые периоды, **перспективный** - прогнозирует поведение факторов и результативных показателей в перспективе.

Основными задачами факторного анализа являются следующие:

1. Отбор, классификация и систематизация факторов, которые влияют на исследуемые результативные показатели;
2. Определение формы зависимости между факторами и результативным показателем;
3. Разработка (применение) математической модели взаимосвязей между результатом и факторными показателями;
4. Расчет влияния различных факторов на изменение величины результативного показателя и сравнение этого влияния;

5. Составление прогноза на основе факторной модели.

При предположении о наличии функциональной зависимости обобщающего показателя от отдельных факторов детализация будет определяться видом предполагаемой функции:

аддитивный вид : $Q = q_1 + q_2 + \dots + q_n$, где Q - это, например, объем товарной продукции в целом по предприятию, q_1, q_2, \dots, q_n - выпуск товарной продукции отдельными подразделениями (цехами);

мультипликативный : $Q = q_1 \cdot q_2 \cdot \dots \cdot q_n$, где Q - это среднегодовая выработка одного работающего, а q_1, q_2, \dots, q_n - факторы, её определяющие: удельный вес рабочих в общей численности работающих, число дней, отработанных одним рабочим, средняя продолжительность рабочего дня, часовая выработка;

кратный : $m = TSm/Q_m$, например, зависимость материалоемкости продукции m от суммы затрат на материалы TSm и объема выпуска товарной продукции Q_t ;

комбинированный : $R = x/(A+O)$, например, показатель рентабельности производства R зависит от полученной прибыли, среднегодовой стоимости основных промышленно-производственных средств A и средних остатков оборотных средств O .

Использование приема детализации позволит определить и выявить влияние отдельных факторов на обобщающий показатель, количественно их измерить.

Вопрос 5

Способ абсолютных разниц применяется для расчета влияния факторов на изменение результивного показателя.

Методика анализа заключается в следующем: величина влияния факторов рассчитывается умножением абсолютного прироста исследуемого фактора на базовую (плановую) величину факторов, которые находятся справа от него и на фактическую величину факторов, расположенных слева от него в модели.

Пусть имеется следующая зависимость: $y = a \times b \times c \times d$. Имеются плановые и фактические значения по каждому факторному показателю, а также их абсолютные отклонения: $\Delta a, \Delta b, \Delta c, \Delta d$.

Определяем изменение величины результивного показателя за счет каждого фактора:

$$\Delta y^a = \Delta a \times b_{пл} \times c_{пл} \times d_{пл}$$

$$\Delta y^b = a_{ф} \times \Delta b \times c_{пл} \times d_{пл}$$

$$\Delta y^c = a_{ф} \times b_{ф} \times \Delta c \times d_{пл}$$

$$\Delta y^d = a_{ф} \times b_{ф} \times c_{ф} \times \Delta d$$

Цель анализа: проанализировать и определить влияние факторов на изменение обобщающего показателя.

Способ цепных подстановок позволяет измерить влияние отдельных факторов на результат их взаимодействия - обобщающий (целевой) показатель, рассчитать отклонения фактических показателей от нормативных (плановых).

Подстановка - замена базисной или нормативной величины частного показателя фактической. Цепные подстановки - это последовательные замены базисных величин частных показателей, входящих в расчетную формулу, фактическими величинами этих показателей. Затем эти влияния (влияния произведенной замены на изменение величины изучаемого обобщающего показателя) сравниваются между собой. Число подстановок равно числу входящих в расчетную формулу частных показателей.

Алгоритм метода цепных подстановок можно продемонстрировать на примере расчёта влияния изменений величин частных показателей на величину показателя, представленного в виде следующей расчетной формулы: $F = a \times b \times c \times d$.

Здесь и далее 0 соответствует базисному периоду (это - индекс базисного показателя); 1 соответствует отчётному периоду (это - индекс показателя в отчётном периоде).

Тогда базисное значение F будет равно $F_0 = a_0 \times b_0 \times c_0 \times d_0$,

а фактическое: $F_1 = a_1 \times b_1 \times c_1 \times d_1$.

Кроме того находятся условные значения:

$$F_{\text{усл } 1} = a_1 \times b_0 \times c_0 \times d_0,$$

$$F_{\text{усл } 2} = a_1 \times b_1 \times c_0 \times d_0,$$

$$F_{\text{усл } 3} = a_1 \times b_1 \times c_1 \times d_0$$

Влияние факторов определяется:

$$\Delta F(a) = F_{\text{усл } 1} - F_0$$

$$\Delta F(b) = F_{\text{усл } 2} - F_{\text{усл } 1}$$

$$\Delta F(c) = F_{\text{усл } 3} - F_{\text{усл } 2}$$

$$\Delta F(d) = F_1 - F_{\text{усл } 3}$$

Проверка расчета проводится путем сопоставления баланса отклонений, т.е. общее отклонение фактического показателя от базисного должно быть равно сумме отклонений под влиянием изменения частных показателей:

$$F_1 - F_0 = \Delta F(a) + \Delta F(b) + \Delta F(c) + \Delta F(d).$$